

## **Niet-betaling in de btw**

*Over oninbare vorderingen en onbetaalde schulden in de Europese en Nederlandse btw*



*Niet-betaling in de btw  
over oninbare vorderingen en onbetaalde schulden in de Europese en Nederlandse btw*

*Non-payment in VAT  
about bad debts in European and Dutch VAT*

**Proefschrift**

**ter verkrijging van de graad van doctor aan de  
Erasmus Universiteit Rotterdam  
op gezag van de  
rector magnificus**

prof. dr. H.A.P. Pols

**en volgens besluit van het College voor Promoties.**

**De openbare verdediging zal plaatsvinden op**

*vrijdag 22 juni 2018 om 13:30 uur*

**door**

*Bart Gerardus Andreas Heijnen*

**geboren te Venlo**

**Promotor:**

Prof. dr. R.N.G. van der Paardt

**Overige leden:**

Prof. dr. P. Kavelaars

Prof. dr. H.W.M. van Kesteren

Prof. dr. G.J. van Norden



Wolters Kluwer

Deventer - 2018

## VOORWOORD

Het overkwam me. Tijdens het verrichten van mijn onderzoek werd de wet flink op de schop genomen. Een nachtmerrie? Toen wel. Ik zou het toch wel als de kers op de taart hebben ervaren als *mijn* proefschrift hiervoor de aanleiding zou zijn geweest. Inmiddels weet ik wel beter. Of, om op het Cruijffiaans terug te vallen, 'Ieder nadeel heb z'n voordeel'.<sup>1</sup> Het voordeel van een wetswijziging is namelijk dat het – hoe laat ook in het schrijfproces – aanzet tot zelfreflectie en het maken van keuzes. Mijn voornemen om een proefschrift te schrijven over 'insolventie en btw' (en ook andere onderwerpen te belichten dan de btw-problematiek bij niet-betaling) bleek door bedoelde wetswijziging niet langer haalbaar en wenselijk. De omvang van het onderzoek zou langzaam exploderen en de btw-problematiek bij niet-betaling zou andere onderwerpen overschaduwen. Dit zou geheid ten koste gaan van de kwaliteit van het onderzoek. Bijkomend voordeel van de wetswijziging is dat ik gaandeweg heb ervaren dat niets leuker is dan het vormen van een oordeel over nieuwe wetgeving. Ik voelde me een ontdekkingsreiziger, op avontuur door een grotendeels onontgonnen (fiscaal) landschap. In dit proefschrift doe ik verslag van mijn reis. Hoewel ik stiekem de hoop koester dat de (Unie)wetgever niet enkel nota neemt van mijn aanbevelingen, maar er ook naar zal handelen, verwacht ik dat dit proefschrift nog een hele poos bestaanswaarde zal hebben. Zie daar een ander bijkomend voordeel.

Van de gelegenheid maak ik graag gebruik om eenieder te bedanken die aan de totstandkoming van dit proefschrift heeft bijgedragen.

Ik dank de Erasmus Universiteit Rotterdam en het Fiscaal Economisch Instituut voor de mogelijkheid om dit proefschrift te schrijven.

Mijn dank gaat uit naar de leden van de kleine commissie, Peter Kavelaars, Herman van Kesteren en Gert-Jan van Norden voor hun enthousiasme over het onderwerp en kritische kanttekeningen op het manuscript. Ook daar waar de spellingcheck van Word het vanwege de omvang van het proefschrift liet afweten, kwamen jullie zorgvuldige correcties goed van pas. Ik bedank Mariken van Hilten, Bart van Zadelhoff, Ad van Doesum en Jako van Hees voor hun bereidheid om zitting te nemen in de promotiecommissie. En Jako, jouw input op enkele faillissementsrechtelijke onderdelen was bijzonder waardevol.

Vanzelfsprekend dank ik mijn promotor René van der Paardt voor zijn broodnodige vertrouwen in een goede afloop van dit onderzoek. René, ik dank je voor de vrijheid die

---

<sup>1</sup> Of was het toch Van Hanegem? Zie [www.nos.nl/video/2223460-van-hanegem-ieder-nadeel-heeft-zijn-voordeel-niet-van-cruijff](http://www.nos.nl/video/2223460-van-hanegem-ieder-nadeel-heeft-zijn-voordeel-niet-van-cruijff).

je mij hebt gegund, je tijd, altijd scherp commentaar en creatieve inzichten. Het periodiek met je sparren over het onderwerp zal ik dan ook bijzonder missen.

Ik ben mijn werkgever, Loyens & Loeff, in het bijzonder Trudy Perié, Ynze van der Tempel en Thierry Charon, buitengewoon dankbaar voor de kans en de ruimte om de fiscale wetenschap met de adviespraktijk te combineren. Ik dank mijn collega's van de Indirect Tax praktijk voor de waardevolle discussies en het constant stellen van kritische vragen. Veel dank aan mijn collega's van kantoor Oosterbeek voor hun gastvrijheid en aan Manulanie Karbodin voor het redigeren van grote stukken tekst van dit proefschrift.

Mijn vrienden waren immer oprecht geïnteresseerd in het onderzoek. Ik dank in het bijzonder Alexander van Eerden en Dirk Brouwers. Jullie waren erbij toen ik de 'fiscale weg' insloeg. Ik voel mij vereerd dat jullie mijn paranimfen zijn. En Dirk, jouw bezoek op 29 december 2017 was memorabel.

Een speciaal woord van dank gaat uit naar mijn familie. Zonder jullie was het me niet gelukt. Ik dank jullie vooral voor de nodige afleiding en het aanzetten tot relativering. Ik ben mijn ouders eeuwig dankbaar voor hun nimmer aflatende steun, vooral ook buiten het proefschrift om.

Tot slot ben ik enorm veel dank verschuldigd aan Krista voor haar liefde en geduld. Hoewel ik – zeker in de eindfase van het onderzoek – veel thuis was, was ik er niet echt. We kunnen er straks vast en zeker om lachen.

Amsterdam/Steyl, maart 2018

Bart Heijnen

# INHOUDSOPGAVE

## **Voorwoord / V**

## **Lijst van gebruikte afkortingen / XI**

## DEEL I / ALGEMEEN DEEL

### HOOFDSTUK 1

#### **Inleiding / 3**

- 1.1 Algemeen / 3
- 1.2 Btw en niet-betaling / 4
- 1.2.1 Betaling vormt géén voorwaarde voor verschuldigdheid en aftrek / 4
- 1.2.2 Btw-correcties bij niet-betaling / 5
- 1.2.3 Géén correctiemechanismen als kasstelsel wordt gevolgd / 5
- 1.2.4 Het begrip 'niet-betaling' / 7
- 1.2.5 Verhouding Unierecht – nationaal recht / 8
- 1.3 Onderzoeksvraag, toetsingskader en onderzoeksmethode / 8
- 1.4 Afbakening van het onderzoek / 9
- 1.4.1 Betekenis van het civiele recht / 10
- 1.4.2 VAT Gap / 10
- 1.5 Actualiteit van het onderzoek / 12
- 1.6 Belang van het onderzoek / 13
- 1.7 Gebruikte terminologie / 14
- 1.8 Plan van aanpak / 14
- 1.9 Afsluiting van het onderzoek / 15

### HOOFDSTUK 2

#### **Algemene aspecten van de btw en toetsingskader / 17**

- 2.1 Inleiding / 17
- 2.2 De geschiedenis van de btw in vogelvlucht / 17
- 2.3 De doorwerking van het Unierecht in het nationale recht / 19
- 2.3.1 Het karakter van de Btw-richtlijn(en) / 21
- 2.3.1.1 Richtlijnconforme interpretatie / 22
- 2.3.1.2 'Kan'-bepalingen / 22
- 2.3.1.3 Rechtstreekse werking / 27
- 2.3.1.4 Slotsom / 29

2.3.2	Rechtsbeginselen / 29
2.3.2.1	Rechtsbeginselen van primair Unierecht / 29
2.3.2.1.1	Het rechtszekerheidsbeginsel / 30
2.3.2.1.2	Het evenredigheidsbeginsel / 30
2.3.2.1.3	Het doeltreffendheidsbeginsel / 32
2.3.2.1.4	Tot slot / 35
2.3.2.2	Rechtsbeginselen van secundair Unierecht / 35
2.3.2.2.1	Het verbruiksbegin­sel / 36
2.3.2.2.2	Het neutraliteitsbegin­sel / 36
2.3.2.3	Slotsom / 36
2.3.3	Het Handvest EU / 36
2.3.4	De normatieve waarde van het Unierecht / 37
2.3.5	Tussenconclusie verhouding Unierecht – nationaal recht / 39
2.4	Het rechtskarakter van de btw / 39
2.4.1	Algemene opmerkingen over het rechtskarakter van de btw / 39
2.4.1.1	Duiding van het begrip ‘rechtskarakter’ / 39
2.4.1.2	Heffingswijze als onderdeel van het rechtskarakter van de btw / 41
2.4.1.3	De zoektocht naar het rechtskarakter van de btw / 42
2.4.2	Subject van heffing / 42
2.4.2.1	Objectieve kenmerken / 42
2.4.2.2	Doelstellingen / 43
2.4.3	Object van heffing / 47
2.4.3.1	Objectieve kenmerken / 47
2.4.3.2	Doelstellingen / 47
2.4.4	Wijze van heffing / 51
2.4.4.1	Objectieve kenmerken / 51
2.4.4.2	Doelstellingen / 54
2.4.4.2.1	ABC-rapport / 56
2.4.4.2.2	FFC-rapport / 59
2.4.4.2.3	Vergelijkend overzicht / 60
2.4.4.2.4	Visie van de Uniewetgever / 62
2.4.4.2.5	Tot slot / 64
2.4.5	Intermezzo: de verschijningsvormen van het neutraliteitsbeginsel / 65
2.4.5.1	Enkele opvattingen over het neutraliteitsbeginsel in de literatuur / 65
2.4.5.1.1	Uitwendige neutraliteit (stelselneutraliteit) / 65
2.4.5.1.2	Inwendige neutraliteit / 67
2.4.5.2	Het neutraliteitsbeginsel in de rechtspraak van het HvJ / 68
2.4.5.2.1	Het verbod op cumulatie van belasting / 69
2.4.5.2.2	Neutraliteit tussen belastingplichtigen / 70
2.4.5.2.3	Neutraliteit tussen eindverbruikers / 71
2.4.5.2.4	Neutraliteit tussen transacties / 72
2.4.5.2.5	Onderlinge verhoudingen / 73
2.4.5.3	Slotsom / 74
2.4.6	De normatieve waarde van het rechtskarakter van de btw / 74
2.4.7	Tussenconclusie rechtskarakter / 78
2.5	Samenvatting en conclusies / 78



DEEL II / ONINBARE VORDERINGEN

HOOFDSTUK 3

**Oninbare vorderingen in het Unierecht / 83**

- 3.1 Inleiding / 83
- 3.2 Ontstaan van de bepaling / 83
- 3.3 Inhoud van de bepaling / 88
  - 3.3.1 Annulering, verbreking en ontbinding / 88
    - 3.3.1.1 Het arrest Almos / 88
    - 3.3.1.2 Het arrest NLB Leasing / 92
    - 3.3.1.3 Het Lombard-arrest / 95
    - 3.3.1.4 De zaak H3g / 97
    - 3.3.1.5 Slotsom / 98
  - 3.3.2 Gehele of gedeeltelijke niet-betaling / 100
    - 3.3.2.1 Het Vandoorne-arrest / 102
    - 3.3.2.2 Het GMAC-arrest / 107
    - 3.3.2.3 Slotsom / 112
  - 3.3.3 Prijsvermindering nadat de handeling is verricht / 112
    - 3.3.3.1 Het Freemans-arrest / 113
      - 3.3.3.1.1 Intermezzo: prijsverminderingen van 100% / 116
    - 3.3.3.2 Het Grattan-arrest / 118
    - 3.3.3.3 Het Elida Gibbs-arrest / 122
    - 3.3.3.4 Het Boehringer-arrest / 130
    - 3.3.3.5 Slotsom / 131
  - 3.3.4 Verlaging maatstaf van heffing / 133
  - 3.3.5 Door lidstaten te stellen voorwaarden / 135
    - 3.3.5.1 Het Kraft Foods Polska-arrest / 135
    - 3.3.5.2 Rechtstreekse werking van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn / 137
    - 3.3.5.3 Slotsom / 139
  - 3.3.6 Afwijkingsmogelijkheid bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling / 139
    - 3.3.6.1 Ratio van de bepaling / 140
      - 3.3.6.1.1 Het Goldsmiths (Jewellers)-arrest / 143
    - 3.3.6.2 Reikwijdte van de afwijkingsbevoegdheid / 145
      - 3.3.6.2.1 Het Enzo di Maura-arrest / 147
      - 3.3.6.2.2 Reflectie / 150
    - 3.3.6.3 Verhouding tot art. 185 Btw-richtlijn / 151
    - 3.3.6.4 Herziening van de herziening: de 'betaling alsnog' / 153
    - 3.3.6.5 Slotsom / 155
  - 3.3.7 Tussenconclusie inhoud van de bepaling / 156
- 3.4 Verhouding tot het rechtskarakter van de btw / 157
- 3.5 Samenvatting en conclusies / 159

## HOOFDSTUK 4

**Oninbare vorderingen in het nationale recht / 161**

- 4.1 Inleiding / 161
- 4.2 Ontstaan van de bepaling / 162
  - 4.2.1 Een stukje geschiedenis / 162
  - 4.2.2 Art. 28 en 28a Wet OB 1954 / 163
  - 4.2.3 Art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) / 165
  - 4.2.4 Onderzoek naar een nieuw systeem / 166
  - 4.2.5 Internetconsultatie / 168
  - 4.2.6 Art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) / 169
  - 4.2.7 Ratio van de regeling / 170
- 4.3 Inhoud van de bepaling / 172
  - 4.3.1 Niet-betaling als grond voor teruggaaf / 173
    - 4.3.1.1 Gevallen van niet-betaling / 174
      - 4.3.1.1.1 Betaling door een derde (en subrogatie) / 176
      - 4.3.1.1.2 Betaling aan een derde / 181
      - 4.3.1.1.3 Verrekening / 183
      - 4.3.1.1.4 Kwijtschelding / 184
      - 4.3.1.1.5 Intermezzo: het verschil tussen art. 29 lid 1 onderdeel a en b Wet OB 1968 (tot 2017) / 188
      - 4.3.1.1.6 Kwijtschelding (vervolg) / 191
      - 4.3.1.1.7 Schuldvernieuwing / 194
      - 4.3.1.1.8 Vermenging / 198
      - 4.3.1.1.9 Kwijting / 200
      - 4.3.1.1.10 Wisselwerking tussen de verschillende categorieën / 201
      - 4.3.1.1.11 Betaling van welke schuld? / 206
      - 4.3.1.1.12 Tot slot / 207
    - 4.3.1.2 Teruggaaf van btw / 207
    - 4.3.1.3 Vergoeding moet in rekening zijn gebracht / 208
    - 4.3.1.4 Geen teruggaaf van 'art. 37-btw' / 210
    - 4.3.1.5 Verhouding tot het Unierecht / 212
    - 4.3.1.6 Verhouding tot het rechtskarakter / 213
    - 4.3.1.7 Slotsom / 213
  - 4.3.2 Ontstaansmoment recht op teruggaaf / 213
    - 4.3.2.1 Het redelijkheidscriterium / 214
      - 4.3.2.1.1 Het redelijkheidscriterium tot 2017 / 214
      - 4.3.2.1.2 Intermezzo: het karakter van het faillissement / 217
      - 4.3.2.1.3 Het redelijkheidscriterium tot 2017 (vervolg) / 221
      - 4.3.2.1.4 Het redelijkheidscriterium vanaf 2017 / 221
    - 4.3.2.2 De éénjaartermijn / 223
      - 4.3.2.2.1 Fataal karakter / 223
      - 4.3.2.2.2 Opeisbaarheid van de vordering / 224
    - 4.3.2.3 Verhouding tot het Unierecht / 227
    - 4.3.2.4 Verhouding tot het rechtskarakter / 229
    - 4.3.2.5 Slotsom / 230

4.3.3	Herziening van het recht op teruggaaf /	230
4.3.3.1	Een opzichzelfstaand heffingsmoment? /	232
4.3.3.2	Tijdstip van ontvangst van de vergoeding /	233
4.3.3.3	Verhouding tot het Unierecht /	233
4.3.3.4	Verhouding tot het rechtskarakter /	235
4.3.3.5	Slotsom /	236
4.3.4	Overdracht van vorderingen /	236
4.3.4.1	Overdrachten onder het 'oude' regime /	237
4.3.4.2	Het begrip 'overdragen' /	239
4.3.4.3	Hoedanigheid van de overdrager en overnemer /	240
4.3.4.4	Factoring /	243
4.3.4.4.1	Verschijningsvormen van factoring /	244
4.3.4.4.2	Factoring in de btw /	244
4.3.4.4.3	Het factoorbesluit /	246
4.3.4.4.4	Tot slot /	248
4.3.4.5	Cessie van het recht op teruggaaf /	249
4.3.4.5.1	Het recht op teruggaaf als nevenrecht? /	250
4.3.4.5.2	Overdraagbaarheid /	251
4.3.4.5.3	Geldige titel /	252
4.3.4.5.4	Beschikkingsbevoegdheid /	252
4.3.4.5.5	Leveringshandeling /	257
4.3.4.5.6	Instemmingsvereiste Belastingdienst /	259
4.3.4.5.7	Tot slot /	260
4.3.4.6	Schuldoverneming /	261
4.3.4.7	Verhouding tot het Unierecht /	262
4.3.4.8	Verhouding tot het rechtskarakter /	263
4.3.4.9	Verhouding tot de wens te vereenvoudigen /	263
4.3.4.10	Slotsom /	265
4.3.5	Wijze effectueren recht op teruggaaf /	265
4.3.5.1	Verzoek om teruggaaf tot 2017 /	267
4.3.5.2	Verzoek om teruggaaf vanaf 2017 /	268
4.3.5.2.1	Reguliere situatie /	269
4.3.5.2.2	Overgedragen vorderingen /	270
4.3.5.3	Wijze waarop het recht op teruggaaf moet worden herzien /	270
4.3.5.4	Verhouding tot het Unierecht /	271
4.3.5.5	Verhouding tot het rechtskarakter /	272
4.3.5.6	Slotsom /	272
4.3.6	Tussenconclusie inhoud van de bepaling /	273
4.4	Verhouding tot het Unierecht /	273
4.5	Verhouding tot het rechtskarakter van de btw /	274
4.6	Samenvatting en conclusies /	274

DEEL III / ONBETAALDE SCHULDEN

HOOFDSTUK 5

**Onbetaalde schulden in het Unierecht / 279**

- 5.1 Inleiding / 279
- 5.2 Ontstaan van de regeling / 280
- 5.3 Inhoud van de regeling / 283
  - 5.3.1 Herziening van de aftrek / 284
    - 5.3.1.1 Het Centralan-arrest / 284
    - 5.3.1.2 Het Uudenkaupungin kaupunki-arrest / 288
    - 5.3.1.3 Het TETS Haskovo-arrest / 293
    - 5.3.1.4 Het Evita-K-arrest / 294
    - 5.3.1.5 Slotsom / 295
  - 5.3.2 Wijzigingen in de elementen voor de aftrek / 296
    - 5.3.2.1 Het TETS Haskovo-arrest (vervolg) / 297
    - 5.3.2.2 Het Gran via Moinești-arrest / 299
    - 5.3.2.3 Het FIRIN-arrest / 300
      - 5.3.2.3.1 Intermezzo: de verhouding tot 'art. 203-btw' / 304
    - 5.3.2.4 Het FIRIN-arrest (vervolg) / 307
    - 5.3.2.5 Slotsom / 309
  - 5.3.3 Vernietiging, verlies en diefstal / 310
    - 5.3.3.1 Het PIGI-arrest / 311
    - 5.3.3.2 Het BCR Leasing-arrest / 312
    - 5.3.3.3 Slotsom / 314
  - 5.3.4 Geannuleerde aankopen, verkregen rabatten en onbetaald gebleven handelingen / 314
    - 5.3.4.1 Geannuleerde aankopen en verkregen rabatten / 315
    - 5.3.4.2 Niet-betaling als een 'wijziging in de elementen' / 316
    - 5.3.4.3 Onbetaald gebleven handelingen / 318
    - 5.3.4.4 Herziening bij de leverancier? / 322
    - 5.3.4.5 Slotsom / 324
  - 5.3.5 Afwijkmogelijkheid bij onbetaald gebleven handelingen / 325
  - 5.3.6 Nadere regels door lidstaten vast te stellen / 328
  - 5.3.7 Tussenconclusie inhoud van de bepaling / 329
- 5.4 Verhouding tot het rechtskarakter van de btw / 330
- 5.5 Samenvatting en conclusies / 331

HOOFDSTUK 6

**Onbetaalde schulden in het nationale recht / 333**

- 6.1 Inleiding / 333
- 6.2 Ontstaan van de bepaling / 334
  - 6.2.1 Art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) / 334
  - 6.2.2 Art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) / 335
  - 6.2.3 Ratio van de regeling / 336

6.3	Inhoud van de bepaling / 337
6.3.1	Niet-betaling als grond voor herziening / 337
6.3.1.1	Gevallen van niet-betaling / 338
6.3.1.2	Correctie van het afgetrokken bedrag / 339
6.3.1.3	Geen correctie van 'art. 37-btw' / 341
6.3.1.4	Verhouding tot het Unierecht / 341
6.3.1.5	Verhouding tot het rechtskarakter / 342
6.3.1.6	Slotsom / 342
6.3.2	Ontstaansmoment verplichting tot herziening / 342
6.3.2.1	Het redelijkheidscriterium / 343
6.3.2.1.1	Het redelijkheidscriterium tot 2017 / 343
6.3.2.1.2	Het redelijkheidscriterium vanaf 2017 / 346
6.3.2.2	De faillissementsrechtelijke status van de herzieningsverplichting / 348
6.3.2.2.1	Drie soorten (boedel)schulden / 348
6.3.2.2.2	Kwalificatie herzieningsverplichting in faillissement / 358
6.3.2.2.3	Tot slot / 364
6.3.2.3	De éénjaarstermijn / 364
6.3.2.3.1	Fataal karakter / 365
6.3.2.3.2	Opeisbaarheid van de vergoeding / 366
6.3.2.4	Verhouding tot het Unierecht / 366
6.3.2.5	Verhouding tot het rechtskarakter / 369
6.3.2.6	Slotsom / 371
6.3.3	Omvang van de herzieningsverplichting / 371
6.3.3.1	Crediteurenakkoord / 372
6.3.3.1.1	Positie Belastingdienst / 373
6.3.3.1.2	Communautaire middelen / 375
6.3.3.1.3	De arresten Degano Trasporti en Marco Identi / 376
6.3.3.1.4	Geen heden zonder verleden / 378
6.3.3.1.5	Akkoordvarianten / 380
6.3.3.2	Verbindend worden van de slotuitdelingslijst / 381
6.3.3.2.1	Handelwijze Belastingdienst / 382
6.3.3.2.2	Mise en abyme / 384
6.3.3.2.3	Vereenvoudigingsmaatregelen? / 386
6.3.3.3	Verhouding tot het Unierecht / 389
6.3.3.4	Verhouding tot het rechtskarakter / 390
6.3.3.5	Slotsom / 390
6.3.4	Herziening van de 'correctie vooraf trek' / 391
6.3.4.1	Een niet opzichzelfstaand recht op teruggaaf? / 391
6.3.4.2	Tijdstip van ontvangst van de vergoeding / 393
6.3.4.3	Wijze waarop de herziening plaatsvindt / 393
6.3.4.4	Verhouding tot het Unierecht / 395
6.3.4.5	Verhouding tot het rechtskarakter / 396
6.3.4.6	Slotsom / 397
6.3.5	Tussenconclusie inhoud van de bepaling / 397
6.4	Verhouding tot het Unierecht / 397
6.5	Verhouding tot het rechtskarakter van de btw / 398

6.6 Samenvatting en conclusies / 398

DEEL IV / SAMENHANG ONINBARE VORDERINGEN EN ONBETAALDE SCHULDEN

HOOFDSTUK 7

**Samenhang oninbare vorderingen en onbetaalde schulden / 403**

- 7.1 Inleiding / 403
- 7.2 Unierecht / 404
  - 7.2.1 Materiële samenhang / 404
    - 7.2.1.1 Woordelijke (on)gelijkheid / 404
    - 7.2.1.2 Rationele (on)gelijkheid / 406
    - 7.2.1.3 Systematische (on)gelijkheid / 407
    - 7.2.1.4 Slotsom materiële samenhang / 408
  - 7.2.2 Formele samenhang / 409
    - 7.2.2.1 De zaak T-2 / 409
      - 7.2.2.1.1 Conclusie A-G / 410
      - 7.2.2.1.2 Reflectie / 412
    - 7.2.2.2 Wederzijdse afhankelijkheid / 415
    - 7.2.2.3 Geen wederzijdse afhankelijkheid overige categorieën / 416
    - 7.2.2.4 Slotsom formele samenhang / 417
  - 7.2.3 Verhouding tot het rechtskarakter van de btw / 417
  - 7.2.4 Tussenconclusie samenhang Unierecht / 418
- 7.3 Nationaal recht / 418
  - 7.3.1 Materiële samenhang / 419
    - 7.3.1.1 Materiële samenhang tot 2017 / 419
    - 7.3.1.2 Materiële samenhang vanaf 2017 / 420
      - 7.3.1.2.1 Woordelijke (on)gelijkheid / 421
      - 7.3.1.2.2 Rationele (on)gelijkheid / 422
      - 7.3.1.2.3 Systematische (on)gelijkheid / 423
      - 7.3.1.2.4 Tot slot / 423
    - 7.3.1.3 Slotsom materiële samenhang / 424
  - 7.3.2 Formele samenhang / 424
    - 7.3.2.1 Formele samenhang tot 2017 / 424
    - 7.3.2.2 Formele samenhang vanaf 2017 / 427
    - 7.3.2.3 Slotsom formele samenhang / 427
  - 7.3.3 Verhouding tot het Unierecht / 427
  - 7.3.4 Verhouding tot het rechtskarakter van de btw / 428
  - 7.3.5 Tussenconclusie samenhang nationaal recht / 428
- 7.4 Conclusie / 428

DEEL V / UITLEIDING

HOOFDSTUK 8

**Samenvatting, conclusies en aanbevelingen / 431**

- 8.1 Inleiding / 431
- 8.2 Doel van het onderzoek en onderzoeksvraag / 431
- 8.3 Samenvatting toetsingskader / 432
- 8.4 Beantwoording van de onderzoeksvraag / 433
  - 8.4.1 Niet-betaling in het Unierecht – beantwoording deelvraag a / 433
    - 8.4.1.1 Samenvatting en conclusies / 433
      - 8.4.1.1.1 Oninbare vorderingen / 433
      - 8.4.1.1.2 Onbetaalde schulden / 434
    - 8.4.1.2 Overzicht knelpunten en aanbevelingen / 435
  - 8.4.2 Niet-betaling in het nationale recht – beantwoording deelvraag b / 436
    - 8.4.2.1 Samenvatting en conclusies / 436
      - 8.4.2.1.1 Oninbare vorderingen / 436
      - 8.4.2.1.2 Onbetaalde schulden / 439
    - 8.4.2.2 Overzicht knelpunten en aanbevelingen / 441
  - 8.4.3 Samenhang oninbare vorderingen en onbetaalde schulden – beantwoording deelvraag c / 442
    - 8.4.3.1 Samenvatting en conclusies / 442
      - 8.4.3.1.1 Verhouding op Unierechtelijk niveau / 442
      - 8.4.3.1.2 Verhouding op nationaalrechtelijk niveau / 443
    - 8.4.3.2 Overzicht knelpunten en aanbevelingen / 444
- 8.5 Tot besluit / 444

BIJLAGE 1 PROEVE VAN RICHTLIJN / 445

BIJLAGE 2 PROEVE VAN WET / 447

**English summary / 449**

**Lijst van (verkort) aangehaalde literatuur / 461**

**Lijst van aangehaalde jurisprudentie / 471**

**Trefwoordenregister / 481**

**Curriculum Vitae / 489**

**Portfolio / 491**





## LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN

AA	Ars Aequi
aant.	aantekening
AB	AB Rechtspraak Bestuursrecht
afd.	afdeling
A-G	Advocaat-Generaal van het HvJ/Advocaat-Generaal van de HR
art.	Artikel
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BH	Bart Heijnen
BNB	Beslissingen in belastingzaken, Nederlandse Belasting-rechtspraak
btw	belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde ( <i>PbEU</i> 2006, L 347/1), zoals laatstelijk gewijzigd op 27 juni 2016 ( <i>PbEU</i> 2006, L 177)
Btw-verordening	Uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde ( <i>PbEU</i> 2011, L 77), zoals laatstelijk gewijzigd op 7 oktober 2013 ( <i>PbEU</i> 2013, L 284)
BV	Besloten Vennootschap
BW	Burgerlijk Wetboek
COM	Document van de Europese Commissie
c.q.	casu quo
diss.	dissertatie
e.a.	en andere
e.v.	en volgende
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EEG-verdrag	Verdrag tot oprichting van de EEG ( <i>Trb.</i> 1957, 91)
Eerste richtlijn	Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting ( <i>PbEG</i> 1967, L 71/1301)
EG	Europese Gemeenschappen

EG-verdrag	Verdrag van de EG ( <i>PbEU</i> 1997, C 340)
Eigen Middelenbesluit	Besluit van de Raad van 28 april 1970, <i>PbEU</i> , L 94/19, en inmiddels vervangen door het Besluit van de Raad van 26 mei 2014 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Unie ( <i>PbEU</i> 2014, L 168/105)
EU	Europese Unie
FED	Fiscaal Tijdschrift FED
FIP	Tijdschrift Financiering Zekerheden en Insolventierecht-praktijk
FP	Fiscaal Praktijkblad
FutD	Fiscaal up to Date
Fw	Faillissementswet
Handvest EU	Handvest van de grondrechten van de EU, zoals op 7 december 2000 vastgesteld en op 12 december 2007 aangepast door de instellingen van de Europese Unie ( <i>PbEU</i> 2007, C 303/1)
H&I	Highlights & Insights on European Taxation
Hof	Gerechtshof
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie, onderdeel van het Hof van Justitie van de EU (vanaf 1 december 2009) en Hof van Justitie van de EG (tot 1 december 2009)
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
Iw 1990	Invorderingswet 1990
JAR	Jurisprudentie Arbeidsrecht
JOR	Jurisprudentie Onderneming & Recht
Jur.	Jurisprudentie van het Hof van Justitie
JutD	Juridisch up to Date
lk	linker kolom
Leidraad Invoering 2008	Besluit nr. CPP2008/1137M van de staatssecretaris van Financiën van 12 juni 2008, <i>V-N</i> 2008/54.31, laatstelijk gewijzigd bij besluit nr. 2017-57278 van 17 maart 2017, <i>V-N</i> 2017/20.8
Ltd	Private company limited by shares
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
m.nt.	met noot
MvA	Memorie van Antwoord
MvT	Memorie van Toelichting
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
NJB	Nederlands Juristenblad
nr.	Nummer
NR	Nader Rapport
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NV	Naamloze Vennootschap

## Lijst van gebruikte afkortingen

NV	Nota naar aanleiding van het Verslag
OB	omzetbelasting
OECD	Organisation of Economic Co-operation and Development
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkelingen
PbEG	Publicatieblad van de EG
PbEU	Publicatieblad van de EU
pt.	punt
Raad	Raad van de EU (vanaf 1 november 1993) en Raad van de E(E)G (tot 1 november 1993)
RCR	Rechtspraak Contractenrecht
red.	Redactie
rk	rechter kolom
r.o.	rechtsoverweging
Stb.	Staatsblad
Stcrt.	Staatscourant
Trb.	Tractatenblad
TFB	Tijdschrift Formeel Belastingrecht
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht
Tvl	Tijdschrift voor Insolventierecht
Tweede richtlijn	Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting ( <i>PbEG</i> 1967, L 71/1301)
Uitvoeringsbeschikking OB 1968	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
Uitvoeringsbesluit OB 1968	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
Uitvoeringsregeling Iw 1990	Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990
vgl.	vergelijk
V-N	Vakstudie-Nieuws
V-N Vandaag	Vakstudie-Nieuws Vandaag
VEU	Verdrag van de EU ( <i>PbEU</i> 2010, C 83/01)
V&O	Vennootschap & Onderneming
VV	Voorlopig Verslag
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de EU ( <i>PbEU</i> 2010, C 83/01)
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968 (wet van 28 juni 1968 ( <i>Stb.</i> 1968, 329))
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie

Zesde richtlijn	Richtlijn 1977/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen de Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag ( <i>PbEG</i> 1977, L 145/1)
-----------------	---

## DEEL I / ALGEMEEN DEEL



## HOOFDSTUK 1

# Inleiding

### 1.1 Algemeen

Voor een goed functionerende economie is het belangrijk dat marktdeelnemers met elkaar gemaakte afspraken nakomen. Deze afspraken bestaan in het handelsverkeer veelal uit het over het weer verrichten van prestaties, zoals de verplichting tot het leveren van een goed of het verrichten van een dienst in ruil voor een (geldelijke) tegenprestatie: de betaling.<sup>1</sup> Als een marktdeelnemer niet betaalt, wordt het handelsverkeer verstoord. Aan niet-betaling kunnen verschillende oorzaken ten grondslag liggen, maar vaak is niet-betaling het gevolg van financiële moeilijkheden waarin een partij zich bevindt. De betreffende partij kan bijvoorbeeld in staat van faillissement of insolventie<sup>2</sup> of verkeren. Het mag niet verbazen dat niet-betaling niet alleen vervelend is voor de partij die niet in staat is te betalen. Niet-betaling kan ook verstreckende gevolgen hebben voor de andere contractpartij, zeker wanneer deze partij haar deel van de afspraak wél is nagekomen. In het uiterste geval komt zij zelf in betalingsproblemen te verkeren. Dit kan vervolgens weer gevolgen hebben voor een andere marktdeelnemer, et cetera, zodat niet-betaling zodoende een kettingreactie teweeg kan brengen.

Uit onderzoek van diverse kredietverzekeraars blijkt dat niet-betaling aan de orde van de dag is.<sup>3</sup> In Nederlandse 'business-to-business'-verhoudingen staat een factuur gemiddeld ongeveer 45 dagen open.<sup>4</sup> Meer dan een derde van alle betalingen is te laat en 0,9% van

1 Deze houdt in veel gevallen de verplichting tot het betalen van een geldsom in, maar kan ook (deels) bestaan uit de verplichting tot het leveren van een goed of het verrichten van een (weder) dienst, in welk geval men spreekt van een 'betaling in natura' of 'ruilprestatie'.

2 Net als Tekstra 2017, p. 1 (en aldaar aangehaalde literatuur) versta ik onder het begrip 'insolventie' het onvermogen om aan kort- of langlopende (betalings)verplichtingen te kunnen voldoen (waarmee het de economische begrippen 'liquiditeit' en 'solvabiliteit' raakt). Anders dan het begrip 'faillissement' kent het begrip 'insolventie' geen vastomlijnde juridische definitie, al wordt de term 'insolventie' wel op een aantal plaatsen in de civiele wetgeving gebezigd. Zo stelt art. 2:19 lid 1 onderdeel c BW bijvoorbeeld dat een rechtspersoon wordt ontbonden na faillietverklaring door hetzij opheffing van het faillissement wegens de toestand van de boedel, hetzij door *insolventie*, en geeft de Faillissementswet aan wanneer een failliete boedel van rechtswege in staat van *insolventie* verkeert (art. 137f lid 1 en art. 173 lid 1 Fw).

3 Atradius, Atradius Betalingsbarometer – resultaten voorjaar 2017, [www.atradius.com/publications](http://www.atradius.com/publications); Euler Hermes, Collection Profile The Netherlands 2017, [www.eulerhermes.com](http://www.eulerhermes.com) en [economischetrends.nl](http://economischetrends.nl).

4 Atradius, Atradius Betalingsbarometer – resultaten voorjaar 2017, [www.atradius.com/publications](http://www.atradius.com/publications), p. 2, waarin voor 2017 een DSO (*Days Sales Outstanding*) van 41 dagen wordt genoemd en voor 2016 een DSO van 42); Euler Hermes, Collection Profile The Netherlands 2017, [www.eulerhermes.com](http://www.eulerhermes.com) en [economischetrends.nl](http://economischetrends.nl), p. 4, heeft het voor 2016 over een DSO van 47 dagen (welke later bij persbericht van 16 augustus 2017 lijkt te zijn bijgesteld tot 46 dagen).

de totale waarde van 'business-to-business'-vorderingen moet uiteindelijk als oninbaar worden afgeschreven.<sup>5</sup> Dit laatste wordt hoofdzakelijk toegeschreven aan het faillissement van de contractpartij: ruim 60% van de situaties van niet-betaling vindt zijn oorzaak in een faillissement.<sup>6</sup> Hoewel de afwikkeling van de failliete boedel als uitgangspunt een civielrechtelijke aangelegenheid betreft, raakt het ook andere rechtsgebieden. Zoals de redactie van het Tijdschrift voor Insolventierecht in 2015 in een themanummer,<sup>7</sup> waarin het verschijnsel 'insolventie' werd bekeken vanuit de positie van 'buitenstaanders', treffend verwoordde:

“Een van de charmes van het insolventierecht is dat het raakt aan vele andere rechtsgebieden. Sterker nog, insolventierecht is ook arbeidsrecht, huurrecht, bestuursrecht, strafrecht, bestuursrecht, etc. Vice versa kunnen beoefenaars van al deze andere rechtsgebieden met het insolventierecht in aanraking komen en kunnen partijen uit alle maatschappelijke geledingen met een insolventie van een andere partij worden geconfronteerd.”

Ik zou aan dit rijtje graag het belastingrecht, als bijzonder onderdeel van het bestuursrecht, willen toevoegen. Voorts durf ik zelfs het tegenovergestelde te beweren: belastingrecht is ook insolventierecht.<sup>8</sup> Dit onderzoek getuigt daarvan.

## 1.2 Btw en niet-betaling

De grondslag waarover btw wordt berekend wordt aangeduid als de maatstaf van heffing. Ingevolge art. 73 Btw-richtlijn en art. 8 Wet OB 1968 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier voor zijn goederenlevering of dienst als tegenprestatie van de afnemer of van een derde verkrijgt of moet verkrijgen (de btw daaronder niet begrepen). De afnemer kan de aan hem in rekening gebrachte btw op zijn beurt vervolgens op de grond van art. 168 Btw-richtlijn en art. 15 Wet OB 1968 in aftrek brengen indien en voor zover hij de aan hem geleverde goederen of diensten gebruikt voor (eigen) btw-belaste handelingen. Door het systeem van verschuldigdheid en aftrek betaalt een ondernemer per saldo btw over zijn behaalde marge, ofwel de door hem aan het productie- en distributieproces toegevoegde waarde.

### 1.2.1 Betaling vormt géén voorwaarde voor verschuldigdheid en aftrek

Betaling van de factuur speelt voor het verschuldigd worden en het kunnen aftrekken van btw in principe<sup>9</sup> geen rol van betekenis. Ook wanneer een ondernemer geen betaling heeft ontvangen in verband met door hem verrichte prestaties is hij gehouden de belasting aan

5 Atradius, Atradius Betalingsbarometer – resultaten voorjaar 2017, [www.atradius.com/publications](http://www.atradius.com/publications), p. 2 en 4.

6 Atradius, Atradius Betalingsbarometer – resultaten voorjaar 2017, [www.atradius.com/publications](http://www.atradius.com/publications), p. 4. In 29,6% van de gevallen werden vorderingen als oninbaar gemeld vanwege de hoge kosten van het invorderen bij debiteuren.

7 Redactie Tvl 2015.

8 Getuige de vele publicaties kan het fiscaal insolventierecht of het insolventie belastingrecht inmiddels met recht als separaat rechtsgebied worden bestempeld (zie bijvoorbeeld Tekstra 2017 en de aldaar aangehaalde literatuur).

9 Het zogenoemde kasstelsel vormt een belangrijke uitzondering. Ik kom daarover nog te spreken (paragraaf 1.2.3).



de schatkist te voldoen. Daar staat tegenover dat hij de btw op inkomende facturen bij ontvangst daarvan reeds in aftrek mag brengen, al heeft hij de factuur op dat moment nog niet betaald.

Anders dan betaling is voor de factuur wel een hoofdrol weggelegd. De factuur vormt een belangrijk document voor het verschuldigd worden en het kunnen aftrekken van de btw.<sup>10</sup> Vandaar dat de btw wordt aangeduid als een heffing die geschiedt conform het zogenoemde factuurstelsel. Hierop bestaat een aantal uitzonderingen. Een factuur hoeft namelijk niet altijd voorwaarde te zijn voor verschuldigdheid en aftrek. Ik denk bijvoorbeeld aan de situatie waarin de ondernemer niet verplicht is tot het uitreiken van een factuur, niet tijdig of geen factuur uitreikt, terwijl hij daartoe wel verplicht is of een vooruitbetaling ontvangt. In deze gevallen schrijft de Nederlandse wet een verschuldigdheid voor zonder dat sprake is van een factuur.<sup>11</sup> Een factuur vormt in de gevallen waarin de btw op grond van de zogenoemde verleggingsregeling wordt geheven van de afnemer evenmin voorwaarde voor het kunnen realiseren van de aftrek.

### 1.2.2 Btw-correcties bij niet-betaling

Wanneer een factuur niet wordt betaald voorziet het btw-systeem op Europees- en nationaalrechtelijk niveau in de inwerkingtreding van een aantal correctiemechanismen. In de eerste plaats zorgt niet-betaling ervoor dat ingevolge art. 90 Btw-richtlijn de maatstaf van heffing aan de zijde van de leverancier wordt verlaagd. In de tweede plaats bepaalt art. 185 Btw-richtlijn dat bij de afnemer de aftrek wordt herzien.<sup>12</sup> Daarmee vormen de correcties als het ware elkaars spiegelbeeld.

In Nederland zijn de correctiemechanismen sinds jaar en dag neergelegd in art. 29 Wet OB 1968, welke bepaling laatstelijk (ingrijpend) is gewijzigd per 1 januari 2017. Overeenkomstig art. 90 Btw-richtlijn wordt de maatstaf van heffing in geval van niet-betaling op grond van art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 verlaagd en komt de leverancier in zoverre recht op teruggaaf toe van door hem voldane btw. De niet-betalende afnemer dient op zijn beurt de eerder door hem in aftrek gebrachte btw op grond van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 (conform art. 185 Btw-richtlijn) op aangifte te voldoen.

### 1.2.3 Géén correctiemechanismen als kasstelsel wordt gevolgd

De correctiemechanismen vinden géén toepassing als in plaats van het factuurstelsel het zogeheten kasstelsel wordt gevolgd. Toepassing van het kasstelsel vormt een andere belangrijke uitzondering op de regel dat de factuur leidend is. Bepaalde ondernemers dienen vanwege hun hoedanigheid of de aard van hun prestaties voor het verschuldigd worden en het kunnen aftrekken van btw namelijk wél aansluiting te zoeken bij de betaling. Blijkens art. 66 onderdeel b Btw-richtlijn kunnen lidstaten bepalen dat de btw voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën ondernemers wordt verschuldigd

10 Art. 63-66 Btw-richtlijn en art. 13 Wet OB 1968; art. 15 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968. Zie ook HvJ 29 april 2004, nr. C-152/02, V-N 2004/31.18 (*Terra Baubedarf-Handel*).

11 Art. 13 lid 1 respectievelijk lid 2 Wet OB 1968.

12 Al kunnen lidstaten van deze uitgangspunten afwijken.

(uiterlijk) bij ontvangst van de prijs. Nederland heeft van deze bevoegdheid gebruik gemaakt in art. 26 Wet OB 1968. Volgens deze bepaling kunnen bij ministeriële regeling regels worden gesteld volgens welke daarbij aangewezen ondernemers, die niet aan ondernemers goederen plegen te leveren of diensten plegen te verrichten,<sup>13</sup> btw verschuldigd worden op het tijdstip waarop de vergoeding wordt voldaan, in welk geval de btw over de voldane vergoeding wordt berekend.<sup>14</sup> Voor deze aangewezen ondernemers is toepassing van het kasstelsel in principe een verplichting. Art. 26 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 bevat een opsomming van ondernemers die gehouden zijn het kasstelsel toe te passen. Het gaat bijvoorbeeld om (web<sup>15</sup>)winkeliers, exploitanten van horecabedrijven (lid 1 onderdeel a) en ondernemers die hun prestaties uitsluitend of nagenoeg uitsluitend verrichten in of vanuit een inrichting die bestemd is voor de verkoop van goederen of het verlenen van diensten aan anderen dan ondernemers (lid 1 onderdeel b). Ook andere dan de hiervoor bedoelde ondernemers die niet aan ondernemers plegen te presteren dienen het kasstelsel te volgen wanneer zij op (eigen) verzoek daartoe door de inspecteur zijn aangewezen (lid 1 onderdeel c). De gedachte om het kasstelsel te beperken tot ondernemers die niet aan andere ondernemers plegen te presteren houdt verband met het feit dat het factuurstelsel in de btw in de relatie tussen ondernemers onmisbaar is en het feit dat het recht op aftrek van btw alleen kan worden uitgeoefend wanneer de ontvanger van de factuur de status van ondernemer heeft.<sup>16</sup> Immers: wanneer de btw door middel van een factuur aan een andere ondernemer in rekening gebracht wordt, kan deze ondernemer op dat moment met de factuur aanspraak maken op aftrek van btw. Het is dan logisch om de ondernemer die de factuur heeft uitgereikt ook op dat moment te verplichten de btw aan de Belastingdienst af te dragen. Indien de ontvanger (zoals een particulier) van de factuur geen recht op aftrek heeft, ontbreekt de logica om de afdracht van btw te koppelen aan de aftrek (die er niet is). Vandaar dat het kasstelsel tot de hiervoor bedoelde groep ondernemers is beperkt.<sup>17</sup> Tot slot biedt art. 26 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 voor de in lid 1 onderdeel a en b aangewezen ondernemers een escape: zij kunnen afzien van de toepassing van het kasstelsel, onder de voorwaarde dat zij de inspecteur daarvan schriftelijk in kennis stellen.

Toepassing van het kasstelsel betekent niet dat btw op inkomende facturen ook pas op het moment van betaling voor aftrek in aanmerking komt. Ondernemers die ter zake van

13 Hiervan is volgens de staatssecretaris van Financiën sprake als de prestaties voor ten minste 80% worden verricht jegens niet-ondernemers. Daar het begrip 'plegen' ook een zekere duurzaamheid inhoudt, zal bij het toepassen van dit criterium in beginsel een langere periode dan een kalenderjaar in aanmerking moeten worden genomen (Besluit nr. BLKB2014/704M van de staatssecretaris van Financiën van 6 december 2014 (*Besluit administratieve verplichtingen*), V-N 2015/7.16, laatstelijk gewijzigd bij Besluit nr. BLKB2017/7366 van 10 oktober 2017, V-N 2017/55.15, paragraaf 4.1).

14 Toepassing van het kasstelsel ontslaat ondernemers niet van de verplichting om een factuur uit te reiken, hetgeen niet weg neemt dat het wel veelal hand in hand gaat met het gegeven dat er bij prestaties aan niet-ondernemers doorgaans geen verplichting bestaat om een factuur uit te reiken (art. 34c Wet OB 1968).

15 Besluit nr. BLKB2014/704M van de staatssecretaris van Financiën van 6 december 2014 (*Besluit administratieve verplichtingen*), V-N 2015/7.16, laatstelijk gewijzigd bij Besluit nr. BLKB2017/7366 van 10 oktober 2017, V-N 2017/55.15, paragraaf 4.1.

16 Het gaat om de status van de afnemer. Wanneer de afnemer ondernemer is en zijn activiteiten zijn vrijgesteld, bestaat in de regel ook geen recht op aftrek. Toch vindt het kasstelsel dan geen toepassing, terwijl dit onder bedoelde ratio wellicht wel voor de hand gelegen had.

17 Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 6, p. 48 (MvA).

uitgaande prestaties het kasstelsel toepassen, en de btw pas op het moment van betaling verschuldigd worden, kunnen de btw op inkomende facturen – net als ondernemers ten aanzien van wie het factuurstelsel geldt – bij ontvangst daarvan terstond aftrekken: betaling van de factuur is geen voorwaarde. Doordat btw op uitgaande prestaties pas hoeft te worden voldaan op het moment waarop de vergoeding wordt ontvangen en de btw op inkomende facturen al bij ontvangst daarvan kan worden teruggevorderd, kan een financieringsvoordeel worden behaald: de btw hoeft immers niet te worden ‘voorgefinancierd’. Toch komt het voor dat sommige ondernemers (ook) aan de inkoopzijde het kasstelsel (willen) hanteren.<sup>18</sup> De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd dat ondernemers die geen afzonderlijke in- en verkoopadministratie bijhouden, maar volstaan met het voeren van een zogenoemde geldadministratie (kas-/bank-/giroboek), de btw op inkomende facturen (omwille van de eenvoud) mogen aftrekken wanneer zij de factuur betalen. Voorwaarde is dat zij hierbij een vaste gedragslijn volgen.<sup>19</sup>

#### 1.2.4 Het begrip ‘niet-betaling’

Dit onderzoek richt zich op niet-betaling in de btw. Hoewel een fiscale definitie van dit begrip nog zal volgen (paragraaf 3.3.2), is het belangrijk om dit begrip reeds op voorhand zo veel mogelijk af te bakenen. Onder niet-betaling versta ik de situatie waarin de afnemer de leverancier niet betaalt (voor een door de leverancier aan de afnemer verrichte prestatie), zonder dat de niet-betaling grondslag vindt in een overeenkomst tussen de leverancier en de afnemer of in een tenietdoening van een reeds bestaande overeenkomst tussen de leverancier en de afnemer. Met deze definitie beoog ik een onderscheid aan te brengen tussen enerzijds de situatie van niet-betaling en anderzijds de situatie waarin bijvoorbeeld een prijsvermindering wordt verleend (ook wel aangeduid als (partiële) kwijtschelding) of een bestaande overeenkomst wordt ontbonden. Net als ‘niet-betaling’ impliceren deze situaties een (gedeeltelijke) ontvangst van de vergoeding en daarmee een (gedeeltelijke) niet-betaling. Met niet-betaling doel ik dus op de (feitelijke) situatie waarin de leverancier de vergoeding niet ontvangt, omdat zijn afnemer zijn betalingsverplichtingen niet nakomt. De oorzaak van de niet-betaling acht ik daarbij niet relevant. Of de niet-betaling nu het gevolg is van het (al dan niet tijdelijke) onvermogen van de afnemer om aan zijn verplichtingen te voldoen, onwil om betalingsverplichtingen na te komen of simpelweg vergeetachtigheid is om het even. Ook de status van de afnemer speelt geen rol. Zoals we hiervoor reeds zagen worden veel gevallen van niet-betaling toegeschreven aan het faillissement van de afnemer, maar het kan bijvoorbeeld ook voorkomen dat de niet-betaling haar oorzaak vindt in een (aan het faillissement voorafgaande) surseance van betaling of dat de afnemer een fraudeur is.

18 Ondernemers die het kasstelsel aan de inkoopkant toepassen hoeven niet noodzakelijkerwijs dezelfde ondernemers te zijn als de ondernemers die aan de verkoopkant het kasstelsel hanteren.

19 Besluit nr. BLKB2014/704M van de staatssecretaris van Financiën van 6 december 2014 (*Besluit administratieve verplichtingen*), V-N 2015/7.16, laatstelijk gewijzigd bij Besluit nr. BLKB2017/7366 van 10 oktober 2017, V-N 2017/55.15, paragraaf 2.2.

### 1.2.5 Verhouding Unierecht – nationaal recht

De Nederlandse btw viert volgend jaar haar vijftig jarig bestaan.<sup>20</sup> Daarbij zien ook de correcties bij niet-betaling Abraham. Op zowel Unierechtelijk als op nationaalrechtelijk niveau maken zij vanaf het eerste begin deel uit van het btw-systeem. Gelet op deze tijdspanne zou men verwachten dat de btw-correcties bij niet-betaling vandaag de dag voldoende zijn uitgekristalliseerd en over de verhouding van het nationale recht tot het Unierecht weinig misverstanden bestaan, temeer nu het uitgangspunt is dat het nationale recht steeds aan het Unierecht moet voldoen. Toch lijkt niets minder waar. De rechtspraak over de uitleg en het toepassingsbereik van art. 29 Wet OB 1968 is legio en het einde van de hoeveelheid rechtspraak is niet in zicht. Ook de recente (ingrijpende) wetswijziging per 1 januari 2017 doet vermoeden dat art. 29 Wet OB 1968 zijn perfecte (pas)vorm nog niet gevonden heeft.<sup>21</sup> Op Unierechtelijke niveau vindt bedoelde twijfel zijn legitimatie in de toevlucht van de hoeveelheid rechtspraak van het HvJ.<sup>22</sup> De onduidelijkheid over toepassing van art. 90 en art. 185 Btw-richtlijn wordt niet alleen gevoed door (prejudiciële) vragen over de inhoud van bedoelde bepalingen, maar ook door (prejudiciële) vragen over hun onderlinge verhouding, hun doorwerking naar het nationale recht (zeker daar waar het 'kan'-bepalingen betreft) en hun verhouding tot diverse rechtsbeginselen. Na vijftig jaar lijkt het leerstuk over niet-betaling zich derhalve in de bloei van zijn leven te begeven.

### 1.3 Onderzoeksvraag, toetsingskader en onderzoeksmethode

Dit brengt mij tot de centrale vraagstelling van mijn onderzoek. Mijn onderzoeksvraag luidt als volgt:

*Hoe verhouden de Unierechtelijke en de nationaalrechtelijke btw-gevolgen van niet-betaling zich tot elkaar en tot het rechtskarakter van de btw en in hoeverre zijn de btw-gevolgen van niet-betaling voor de leverancier en voor de afnemer in evenwicht?*

Bij de beantwoording van deze onderzoeksvraag beoog ik een oordeel te vormen over de *geldigheid* van het nationale recht (door het nationale recht aan het Unierecht te toetsen) en over de *kwaliteit* van het Unierecht en het nationale recht (door het Unierecht en het nationale recht aan het rechtskarakter te toetsen en de gevolgen voor de leverancier en voor de afnemer tegen elkaar af te zetten). Met bedoelde vraagstelling worden naar mijn idee de belangrijkste ingrediënten ondervangen om tot een dergelijk oordeel te kunnen komen. Dit oordeel zou mij vervolgens in staat moeten stellen om concrete aanbevelingen te kunnen doen om eventuele problemen weg te nemen.

20 Ter ere van deze mijlpaal organiseert het Fonds Indirect Tax op donderdag 28 juni 2018 een congres waarin op de afgelopen vijftig jaar wordt teruggekeken.

21 Aanleiding voor bedoelde wetswijziging was vooral dat art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) in de praktijk op veel bezwaren stuitte (zie onder meer paragraaf 4.2) en bovendien diverse onevenwichtigheden kende, die ook als strijdig met het Unierecht werden ervaren (zie uitgebreid Heijnen 2010 en de aldaar aangehaalde rechtspraak en literatuur).

22 Buitengewoon recent zijn bijvoorbeeld HvJ 12 oktober 2017, nr. C-404/16, V-N 2017/51.14 (*Lombard*) (paragraaf 3.3.1.3), HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, V-N *Vandaag* 2017/2753 (*Enzo di Maura*) (paragraaf 3.3.6.2.1) en de thans nog bij het HvJ aanhangig zijnde zaak T-2 (nr. C-396/16, V-N 2017/51.18.34) (paragraaf 7.2.2.1).

De onderzoeksvraag zet aan tot een diepgaand onderzoek naar het vigerende recht en het aanleggen van diverse toetsingsmaatstaven. De vraagstelling laat zich opsplitsen in de volgende deelvragen:

- a) Welke btw-gevolgen verbindt het Unierecht aan niet-betaling en hoe verhouden deze zich tot het rechtskarakter van de btw?
- b) Welke btw-gevolgen verbindt het nationale recht aan niet-betaling en hoe verhouden deze zich tot het Unierecht en het rechtskarakter van de btw?
- c) In hoeverre zijn de btw-gevolgen van niet-betaling voor de leverancier en voor de afnemer met elkaar in evenwicht, zowel in Unierechtelijke als nationaalrechtelijke zin, met inachtneming van het rechtskarakter van de btw?

Een belangrijk onderdeel van deze deelvragen is het in kaart brengen van het geldende recht. Daarvoor zal ik in mijn onderzoek diverse rechtsbronnen aanboren, waaronder de Btw-richtlijn, de Wet OB 1968, de totstandkomingsgeschiedenis van deze 'wettelijke' bronnen, lagere wet- en regelgeving, rechtsbeginselen,<sup>23</sup> rechtspraak en literatuur. Om een oordeel te kunnen vormen over de kwaliteit van het Unierecht en het nationale recht is het noodzakelijk om de verhouding tussen het (aldus gevonden) geldende recht en het wenselijke recht in kaart te brengen. Hierbij vormt het rechtskarakter (ofwel strekking) van de btw (als invulling van het wenselijke recht) naar mijn idee de meest geëigende toetssteen.<sup>24</sup> Het rechtskarakter van de btw beschrijft namelijk wie, wat en op welke wijze de btw beoogt te belasten. Deelvraag b ziet daarnaast op de geldigheid van het nationale recht. Zoals uit het hierna te bespreken toetsingskader zal blijken, is het Unierecht van hogere rechtsorde, waaraan de geldigheid van het nationale recht moet worden getoetst. Bij de beantwoording van deze deelvraag is het derhalve noodzakelijk het nationale recht ook te toetsen aan diversen bronnen van het Unierecht, waaronder de Btw-richtlijn. Daarbij is een belangrijke rol weggelegd voor rechtsbeginselen van het Unierecht. De hiervoor beschreven aspecten van de onderzoeksvraag vallen samen in de zoektocht naar het antwoord op deelvraag c. Aangezien niet-betaling gevolgen kan hebben zowel voor de leverancier als voor de afnemer, is het voor een goed begrip van de problematiek noodzakelijk om de verhouding tussen de positie van de leverancier en die van de afnemer in het onderzoek te betrekken.

## 1.4 Afbakening van het onderzoek

De btw-problematiek bij niet-betaling rust op twee belangrijke pijlers: de maatstaf van heffing (de verschuldigdheid) en de aftrek van btw. Ik probeer mij in deze studie zo veel mogelijk tot deze fundamenten te beperken, waarbij ik de positie van de leverancier en de afnemer (in hun enkelvoudige relatie) centraal stel. In een studie als deze is het echter onoverkomelijk om ook andere btw-onderwerpen de revue te laten passeren. Ik denk bijvoorbeeld aan de wijze waarop bedoelde correcties door ondernemers moeten worden gemaakt en de verplichting om alle op een factuur vermelde btw te voldoen. Ook *binnen*

23 Het gaat hierbij om beginselen van primair Unierecht (de 'algemene rechtsbeginselen') en beginselen van secundair Unierecht (de 'pseudobeginselen' of 'btw-beginselen'), voor zover zij het karakter hebben van een uitleggings- of interpretatiebeginsel. Zie daarvoor paragraaf 2.3.2.

24 Zie uitvoerig 2.4.6 waarin ik de normatieve waarde van het rechtskarakter van de btw centraal stel. Zie tevens de aldaar aangehaalde literatuur.

de hiervoor aangehaalde pijlers is het zaak focus aan te brengen. De btw-correcties bij niet-betaling maken namelijk deel uit van de bijzondere bepalingen rondom (herziening van) de maatstaf van heffing respectievelijk de bepalingen rondom de (herziening van) de aftrek, waarbinnen de niet-betaling c.q. het onbetaald laten van handelingen in één adem wordt genoemd met andere situaties waarin een ondernemer geen vergoeding ontvangt. Het betreft – kort en goed – de ongedaanmaking van de handeling, de prijsvermindering (art. 90 en 185 Btw-richtlijn) en de vernietiging, het verlies en de diefstal van goederen (art. 185 Btw-richtlijn). Hoewel deze studie nadrukkelijk gaat over de categorie niet-betaling, ontkom ik er niet aan om deze situaties wel in het onderzoek te betrekken. Dit doe ik alleen wanneer deze correcties van onderscheidende betekenis zijn en de categorie niet-betaling in perspectief plaatst. Het onderzoek is gericht op binnenlandse verhoudingen. De btw-gevolgen van grensoverschrijdende situaties komen niet aan de orde. Evenmin zal ik de Nederlandse regeling vanuit een rechtsvergelijkend perspectief beoordelen.

#### 1.4.1 Betekenis van het civiele recht

Dat deze studie handelt over de btw-aspecten van niet-betaling wil niet zeggen dat het onderzoek beperkt blijft tot het fiscale recht. Voor een goed begrip van de fiscale problematiek is het noodzakelijk onderdelen van het civiele recht mee te nemen. Ik zal alleen refereren aan het civiele recht wanneer dit dienstbaar is aan de uitleg van het fiscale recht of wanneer tussen beide rechtsgebieden een nauwe samenhang bestaat. Zo is de vraag naar wanneer sprake is van (niet-)betaling in principe een civieljuridische aangelegenheid. Van een betaling kan bijvoorbeeld ook sprake zijn wanneer een vordering met een schuld wordt verrekend of wanneer een handelsvordering wordt omgezet in een lening. Een uitstapje naar het Burgerlijk Wetboek is dan onvermijdelijk. Het Burgerlijk Wetboek speelt ook een rol in het geval een vordering wordt overgedragen, waarbij de vraag opkomt welke gevolgen een dergelijke overdracht voor de btw meebrengt als de vordering uiteindelijk niet wordt betaald. Daarnaast vindt niet-betaling vaak oorzaak in het faillissement van de afnemer. Vandaar dat ik op bepaalde punten van het aangrenzende insolventierecht dieper inga. Ik beperk mij hierbij tot insolventieperikelen bij rechtspersonen. De in de Faillissementswet opgenomen schuldsaneringsregeling van natuurlijke personen laat ik ongemoeid. De veelal aan faillissement voorafgaande surseance van betaling komt slechts terloops aan bod.

#### 1.4.2 VAT Gap

Ik neem in deze studie het huidige btw-systeem tot uitgangspunt. Ik ga niet in op (vermeende) onvolkomenheden van het algehele btw-systeem an sich. Ook eventuele oorzaken van het niet naar behoren functioneren van het systeem laat ik buiten beschouwing. Ik denk daarbij aan de zogenoemde 'VAT Gap'. Dit is het verschil tussen het btw-bedrag dat in theorie door de Belastingdienst geïnd moet worden en het daadwerkelijk door de

Belastingdienst geïnde btw-bedrag.<sup>25</sup> De VAT Gap heeft verschillende oorzaken.<sup>26</sup> Gedacht kan worden aan fouten die gemaakt worden door complexiteit en onuitvoerbaarheid van regelgeving, bewuste fraude en insolventie. Voor de meeste oorzaken is onduidelijk in welke mate zij bijdragen aan de VAT Gap. Een uitzondering geldt voor insolventie. Het bedrag dat vanwege insolventie niet binnenkomt, kan worden afgeleid uit de systemen van de Belastingdienst.<sup>27</sup> Uit een vragen- en antwoordenbrief van 16 mei 2014 van de staatssecretaris van Financiën volgt dat één van de specifieke insolventiegerelateerde oorzaken van de VAT Gap wordt toegeschreven aan art. 29 Wet OB 1968.<sup>28</sup> De Belastingdienst is op grond van deze bepaling gehouden om de leverancier bij niet-betaling teruggaaf van btw te verlenen, terwijl de eveneens op grond van deze bepaling corresponderende correctie van de aftrek bij de afnemer in de praktijk niet kan worden geëffectueerd. Uit het in de brief opgenomen cijfermatig overzicht volgt dat de Belastingdienst over de jaren 2009 t/m 2013 op de voet van art. 29 Wet OB 1968 meer btw heeft gerestitueerd dan de Belastingdienst op grond van onderhavige bepaling heeft ontvangen. Naar blijkt heeft de Belastingdienst over bedoelde jaren ingevolge art. 29 Wet OB 1968 jaarlijks zo'n 125 tot 150 miljoen euro uitbetaald.<sup>29</sup> Omdat over de omvang van de btw-aftrek met betrekking tot de hieraan ten grondslag liggende facturen niets bekend is (en naar mij voorkomt ook over de 'recovery rates'<sup>30</sup>), kan over de omvang van het exacte 'art. 29-lek' helaas geen uitspraak worden gedaan.<sup>31</sup> In bedoelde brief wordt voorts gesteld dat de wetgever het btw-lek zou kunnen dichten met de invoering van een kasstelsel.<sup>32</sup> De staatssecretaris van Financiën lijkt echter niet heel erg van dit alternatief gecharmeerd. Zo heeft de invoering van een verplicht kasstelsel een bredere impact dan enkel ten aanzien van de gevallen waarin sprake is van het genoemde btw-lek. Bovendien vergt de invoering van een kasstelsel dat de Europese Commissie zal moeten worden geraadpleegd. Over de Europese Commissie gesproken: op 18 september 2017 heeft de Europese Commissie een rapport gepubliceerd over de

25 De VAT Gap maakt daarmee deel uit van de meeromvattende Tax Gap, dat betrekking heeft op alle belastingen. Van de VAT Gap (en de Tax Gap) moet de zogenaamde Policy Gap worden onderscheiden. De Policy Gap ziet op de meeropbrengsten die de Belastingdienst in theorie zou kunnen behalen wanneer op alle goederen en diensten hetzelfde (algemene) btw-tarief zou worden toegepast en vrijstellingen zouden worden geëlimineerd. De Policy Gap wordt daarom ook wel onderverdeeld in de zogenoemde Rate Gap en de zogenoemde Exemption Gap. Zie in dat verband onder meer het hierna in deze paragraaf aan te halen rapport van de Europese Commissie van 18 september 2017, TAXUD/2015/CC/131, te downloaden via [www.ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/tax-cooperation-control/VAT\\_Gap\\_en](http://www.ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/VAT_Gap_en).

26 Het vaststellen van de oorzaak van de VAT Gap is essentieel om te bepalen welke partij (de wetgever, de Belastingdienst of de belastingplichtige) in actie moet komen om het btw-lek te beperken (Brief staatssecretaris Financiën van 10 juli 2014, nr. DGB/2014/3806, V-N 2014/40.21).

27 Brief nr. DGB/2014/5511 van de staatssecretaris van Financiën van 7 oktober 2014, V-N 2014/55.30.

28 Brief nr. IZV/2014/44 van de staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2014 (aanhangsel *Kamerstukken II* 2013/14, nr. 1985), V-N 2014/27.22.

29 Het aantal verzoeken om teruggaaf varieerde grofweg tussen de 20.000 en 30.000 per jaar.

30 Onder 'recovery rate' wordt verstaan het percentage waarvoor een crediteur (bij faillissement van zijn debiteur) wordt voldaan.

31 De omvang zou gelijk zijn aan het door de Belastingdienst uitbetaalde bedrag wanneer de btw op alle facturen ook door de (insolvente) ondernemers in aftrek zou zijn gebracht en de Belastingdienst niet in staat zou zijn de correctie hierop daadwerkelijk door te voeren.

32 Dit is juist. Zoals opgemerkt, vinden de correctiebepalingen dan geen toepassing. Van niet-betaling zal immers geen sprake meer kunnen zijn.



VAT Gap in alle 28 EU-lidstaten.<sup>33</sup> Uit dit onderzoek volgt onder meer dat de VAT Gap in Nederland wordt geschat op bijna 3,9 miljard euro (cijfers 2015). Dit is ongeveer 8% van de totale door alle ondernemers in dat jaar verschuldigde btw.<sup>34</sup> De Europese Commissie geeft niet aan in welke mate insolventie en faillissement precies aan de VAT Gap bijdragen. Gecombineerde cijfers over het jaar 2013 laten zien dat het aandeel van art. 29 Wet OB 1968 in de VAT Gap bij benadering maximaal 3% bedraagt.<sup>35</sup> De in dit onderzoek te behandelen problematiek draagt daarmee slechts voor een fractie bij aan de VAT Gap. Reden temeer om de VAT Gap verder onbehandeld te laten.<sup>36</sup>

## 1.5 Actualiteit van het onderzoek

Aan de start van dit onderzoek in 2013 bevond het aantal uitgesproken bedrijfsfaillissementen zich op recordhoogte. In dat jaar werden in Nederland 9.431 faillissementen uitgesproken.<sup>37</sup> Dat het aantal uitgesproken faillissementen een graadmeter vormt voor het aantal (en de omvang van de) te maken btw-correcties bij niet-betaling, blijkt onder meer uit het feit dat in datzelfde jaar het aantal btw-teruggaafverzoeken ex art. 29 Wet OB 1968 in 2013 voor het eerst in vijf jaar de grens van 29.000 passeerde.<sup>38</sup> Sindsdien heeft zich qua faillissementsaantallen een dalende trend ingezet. In 2016 bedroeg het

33 Rapport van de Europese Commissie van 18 september 2017, TAXUD/2015/CC/131, te downloaden via [www.ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/tax-cooperation-control/VAT\\_Gap\\_en](http://www.ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/VAT_Gap_en).

34 Ter vergelijking: in Roemenië bedraagt dit percentage ruim 37%. In Zweden wordt opvallend genoeg meer geïnd dan nodig (-1%), hetgeen onder meer wordt toegeschreven aan mogelijk incomplete informatieverschaffing door de Zweedse overheid. Hierbij verdient opmerking dat er verschillende methodes zijn aan de hand waarvan de VAT Gap kan worden berekend. De Europese Commissie hanteert een zogenaamde 'top-down'-benadering (in plaats van een 'bottom-up'-benadering). Bij de 'top-down'-benadering worden op basis van macrogetallen, bijvoorbeeld afkomstig van statistische instituten, de geraamde belastingontvangsten berekend en vervolgens vergeleken met de feitelijke belastinginkomsten. De 'top-down'-benadering is een grofmazige methode die beperkingen kent. Met de bottom-up'-benadering wordt de VAT Gap op basis van steekproeven en data-analyse bepaald en betreft een meer fijnmazige aanpak. Zie over de verschillende methodes ook de Brief nr. DGB/2014/5511 van de staatssecretaris van Financiën van 7 oktober 2014, V-N 2014/55.30.

35 Uit de Brief nr. IZV/2014/44 van de staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2014 (aanhangsel *Kamerstukken II* 2013/14, nr. 1985), V-N 2014/27.22 volgt dat het op grond van art. 29 Wet OB 1968 uitbetaalde bedrag 141 miljoen euro bedraagt. Dit is het maximale btw-lek dat voortvloeit uit toepassing van art. 29 Wet OB 1968. Europese cijfers (voornoemd rapport van de Europese Commissie) laten zien dat de VAT Gap in dat jaar bij benadering 4,742 miljard euro bedraagt. Het aandeel van art. 29 Wet OB 1968 bedraagt aldus maximaal 3% (141/4.742).

36 Derhalve sta ik ook niet stil bij mogelijke manieren om de VAT Gap te bestrijden, zoals (binnen de kaders van de btw) de invoering van een kasstelsel of een algehele verleggingsregeling. Dergelijke oplossingen doen overigens flink afbreuk aan het btw-systeem dat we nu kennen en als meest optimale stelsel beschouwen (paragraaf 2.4).

37 Centraal Bureau voor de Statistiek, [www.statline.cbs.nl](http://www.statline.cbs.nl). Deze en hierna te noemen cijfers hebben betrekking op faillissementen van bedrijven, instellingen en natuurlijke personen met een eenmanszaak. Faillissementen van natuurlijke personen zonder eenmanszaak zijn niet inbegrepen.

38 Brief nr. IZV/2014/44 van de staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2014 (aanhangsel *Kamerstukken II* 2013/14, nr. 1985), V-N 2014/27.22. Hoewel de door de staatssecretaris van Financiën vrijgegeven cijfers niet verder gaan dan 2013, blijkt dat de stijgende lijn in het aantal gedane teruggaafverzoeken en de daarmee gemoeide omvang over de jaren 2009 t/m 2013 wordt ondersteund door cijfers van het Centraal Bureau voor de Statistiek ([www.statline.cbs.nl](http://www.statline.cbs.nl)) met betrekking tot het aantal in die jaren uitgesproken faillissementen.



aantal bedrijfsfaillissementen nog ‘maar’ 5.012. Er bestaat een grote kans dat het aantal btw-correcties op deze neerwaartse spiraal heeft meegelift. Dit betekent echter niet dat het onderwerp van deze dissertatie aan actualiteit heeft ingeboet. Integendeel.

Het onderwerp is actueler dan ooit tevoren. In de eerste plaats heeft art. 29 Wet OB 1968 als onderdeel van het meeromvattende Belastingplan 2017<sup>39</sup> majeure wijzigingen ondergaan, als gevolg waarvan de regels rondom de btw-correcties bij niet-betaling met ingang van 1 januari 2017 ingrijpend zijn gewijzigd. Deze wijzigingen leiden ongetwijfeld tot een opmars van aantal btw-correcties vanwege niet-betaling<sup>40</sup> en daarmee gepaard gaande problematiek. In de tweede plaats is de rechtspraak op het gebied van niet-betaling en btw volop in beweging. Veel arresten van het HvJ op dit gebied zijn gewezen vlak voor en tijdens het verrichten van deze studie. Sinds 2012 heeft het HvJ ruim 15 belangwekkende zaken gewezen die betrekking hebben op de in dit onderzoek centraal staande problematiek.<sup>41</sup> Een beperkt aantal zaken was bij de afsluiting van dit onderzoek nog aanhangig.<sup>42</sup>

## 1.6 Belang van het onderzoek

Over de Unierechtelijke en nationaalrechtelijke effecten van niet-betaling in de btw (inclusief hun onderlinge relatie) is in Nederland tot op heden nooit grondig onderzoek gedaan. Wetenschappelijk onderzoek met betrekking tot de btw-aspecten van niet-betaling blijft beperkt tot het proefschrift van Van Oers. Hij promoveerde in 2006 op de dissertatie *Fiscale aspecten bij de doorstart van de insolvente NV/BV*.<sup>43</sup> In zijn proefschrift doet Van Oers verslag van zijn onderzoek naar de belemmeringen die een insolvente NV/BV ondervindt door fiscale wetgeving bij een doorstart in de vorm van een akkoord, aandelentransactie of activatransactie. Hij gaat daarbij in op verschillende belastingsoorten en bespreekt bondig de btw-perikelen bij niet-betaling.<sup>44</sup> Het onderzoek van Van Oers blijft echter vooral

39 Wet van 21 december 2016, *Stb.* 2016, 546 (Fiscale vereenvoudigingswet 2017), art. VI.

40 Zo zullen de btw-correcties vanwege de introductie van een bewijsvermoeden eerder ontstaan en bestaat de verplichting om op gemaakte correcties terug te komen wanneer mocht blijken dat een vergoeding later toch nog wordt betaald.

41 Zie onder meer HvJ 26 januari 2012, nr. C-588/10, *V-N* 2012/11.21 (*Kraft Foods Polska*), HvJ 4 oktober 2012, nr. C-550/11, *V-N* 2012/54.14 (*PIGI*), HvJ 18 oktober 2012, nr. C-234/11, *V-N* 2012/56.13 (*TETS Haskovo*), HvJ 29 november 2012, nr. C-257/11, *V-N* 2013/2.20 (*Gran Via Moinești*), HvJ 19 december 2012, nr. C-310/11, *V-N* 2013/11.15 (*Grattan*), HvJ 18 juli 2013, nr. C-78/12, *V-N* 2013/49.16 (*Evita-K*), HvJ 6 februari 2014, nr. C-424/12, *V-N* 2014/11.18 (*Fatorie*), HvJ 13 maart 2014, nr. C-107/13, *V-N* 2014/16.21 (*FIRIN*), HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, *V-N* 2014/27.21 (*Almos*), HvJ 17 juli 2014, nr. C-438/13, *V-N* 2014/40.20 (*BCR Leasing*), HvJ 3 september 2014, nr. C-589/12, *V-N* 2014/50.17 (*GMAC*), HvJ 2 juli 2015, nr. C-209/14, *V-N* 2015/34.21 (*NLB Leasing*), HvJ 7 april 2016, nr. C-546/14, *V-N* 2016/22.14 (*Degano Trasporti*), HvJ 9 juni 2016, nr. C-332/14, *V-N* 2016/32.16 (*Wolfgang und Dr. Wilfried Rey*), HvJ 16 maart 2017, nr. C-493/15, *V-N* 2017/17.17 (*Marco Identi*), HvJ 12 oktober 2017, nr. C-404/16, *V-N* 2017/51.14 (*Lombard*), HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, *V-N* Vandaag 2017/2753 (*Enzo di Maura*) en HvJ 20 december 2017, nr. C-462/16, *V-N* Vandaag 2017/3001 (*Boehringer*).

42 Zoals de bij het HvJ registreerde zaken met nrs. C-396/16 (*T-2*), C-660/16 (*Achim Kollross*) en C-661/16 (*Erich Wirtl*).

43 Zie Van Oers 2007a voor de handelseditie van zijn proefschrift.

44 Van Oers 2007a, p. 53-87. In de periode dat Van Oers zijn proefschrift afrondde heb ik onder zijn begeleiding een afstudeerscriptie geschreven over de btw-gevolgen van niet-betaling, waarvan in 2010 een handelseditie is verschenen met als titel *Oninbare vorderingen in de btw bij faillissement* (Heijnen 2010). Deze studie mag verhoudingsgewijs geen naam hebben.

beperkt tot het nationale recht. Het Unierecht en de wisselwerking tussen het nationale recht en het Unierecht blijven onderbelicht. Ook blijft een aantal belangrijke aspecten uit het nationale recht onbesproken. Voorhanden zijnde dissertaties op het vlak van de maatstaf van heffing<sup>45</sup> en de aftrek van voorbelasting<sup>46</sup> laten het onderwerp eveneens ongemoeid. Met mijn onderzoek tracht ik de leemten op wetenschappelijk gebied op te vullen. De ontwikkelingen in wetgeving en rechtspraak maken bovendien dat het beperkte aantal (wetenschappelijk) publicaties veelal aan actualiteit heeft ingeboet. Dit maakt een onderzoek naar de btw-effecten van niet-betaling uitermate wenselijk.

## 1.7 Gebruikte terminologie

Waar sprake is van een betaling zijn steeds (ten minste) twee partijen betrokken: degene die betaalt en degene die betaald wordt. Voor de btw-heffing<sup>47</sup> wordt degene die betaalt in de regel aangeduid als de 'afnemer' en degene die betaald wordt de 'leverancier' (of dienstverrichter). Civieljuridisch<sup>48</sup> spreekt men veelal van de 'schuldenaar' of de 'debiteur', respectievelijk de 'schuldeiser' of de 'crediteur'. Als de leverancier niet betaald wordt, terwijl de afnemer wel tot betaling verplicht is, is sprake van 'niet-betaling' (zie ook hiervoor). Vanuit de leverancier bezien is dan sprake van een 'oninbare vordering'. Voor de afnemer is sprake van een 'onbetaalde schuld'. De btw-correctie die de leverancier en/of de afnemer bij niet-betaling moet maken, duid ik afwisselend aan als '(btw-)correctie', '(btw-)herziening' of met varianten daarop. Daar waar het specifiek de positie van de leverancier betreft, spreek ik ook wel van het 'recht op teruggaaf (van btw)'. De correctie aan de zijde van de afnemer wordt ook wel de 'correctie vooraf trek (btw)' genoemd. Voor de per 1 januari 2017 in art. 29 Wet OB 1968 geïntroduceerde verplichting om bij een 'betaling alsnog' op de aanvankelijk correctie terug te komen, gebruik ik afwisselend de 'correctie op de correctie' of de 'herziening van de herziening(sverplichting)'.

## 1.8 Plan van aanpak

Dit proefschrift kent een thematische aanpak en is onderverdeeld in vijf delen. Het eerste deel, waarvan dit inleidende hoofdstuk deel uitmaakt, is algemeen van aard. Hoofdstuk 2 gaat in op de kenmerken van de btw en vormt het algemene toetsingskader. Ik sta daarin kort stil bij de geschiedenis van de btw, de doorwerking van het Unierecht in het nationale recht en het rechtskarakter van de btw. Bij de bespreking van het rechtskarakter van de btw staat de vraag centraal wie, wat en op welke wijze de btw beoogt te belasten. Daarbij zal een belangrijke rol zijn weggelegd voor het neutraliteitsbeginsel. Het tweede deel, dat hoofdstukken 3 en 4 beslaat, staat in het teken van de btw-positie van de leverancier. Dit deel gaat dus over de oninbare vorderingen. In hoofdstuk 3 ga ik in op het Unierecht.

<sup>45</sup> Van der Paardt 2000.

<sup>46</sup> Braun 2002 en Beelen 2010.

<sup>47</sup> Ik spreek in dit onderzoek zoveel mogelijk van 'btw' (gestoeld op de Btw-richtlijn) en niet van 'omzetbelasting' (onder welke naam btw in Nederland wordt geheven), al zijn beide termen uitwisselbaar. Met betrekking tot overige – typische Europees- of nationaalrechtelijke – terminologie ben ik minder consequent. Zo gebruik ik afwisselend de begrippen 'belastingplichtige' en 'ondernemer' en 'maatstaf van heffing' en 'vergoeding'.

<sup>48</sup> De termen civiel recht, burgerlijk recht en privaatrecht worden in dit onderzoek afwisselend gebruikt.

Ik sta daarbij uitvoerig stil bij de betekenis en rol van art. 90 Btw-richtlijn. Hoofdstuk 4 handelt over het nationale recht, in het bijzonder art. 29 lid 1 en 2 (de btw-correctie), lid 5 (de correctie op de correctie) en lid 6 (overdracht van vorderingen) Wet OB 1968. Per deelonderwerp ga ik in op de verhouding tussen het nationale recht en het Unierecht (waaronder het rechtskarakter van de btw). In dit tweede deel geef ik antwoord op de hiervoor in paragraaf 1.3 geformuleerde deelvragen a en b (bezien vanuit de leverancier). Deel drie van deze studie is gewijd aan de afnemer en diens onbetaalde schulden. Ook in dit deel behandel ik eerst het Unierecht (hoofdstuk 5) en vervolgens het nationale recht (hoofdstuk 6). Het betreft art. 184-186 Btw-richtlijn respectievelijk art. 29 lid 7 en 8 Wet OB 1968. Tevens komt hun onderlinge verhouding aan bod. Ook in dit derde deel beantwoord ik de in paragraaf 1.3 geformuleerde deelvragen a en b, alleen dan gezien vanuit de afnemer. Het vierde deel (hoofdstuk 7) gaat over de samenhang tussen de regeling voor oninbare vorderingen en de regeling voor onbetaalde schulden. Zowel de verhouding op Unierechtelijk niveau als die op het nationaalrechtelijke niveau zal de revue passeren. In dit deel zal ik de hiervoor (paragraaf 1.3) geformuleerde deelvraag c beantwoorden. Deel vijf behelst de uitleiding van mijn onderzoek. In hoofdstuk 8 zijn de conclusies opgenomen en kom ik tot de beantwoording van de onderzoeksvraag en daaraan verbonden deelvragen. In dat hoofdstuk doe ik tevens enkele aanbevelingen, zich deels vertalend in een proeve van richtlijn en proeve van wet.

## 1.9 Afsluiting van het onderzoek

Het onderzoek is afgesloten op 31 december 2017. Bronnen van latere datum zijn niet verwerkt.



## HOOFDSTUK 2

# Algemene aspecten van de btw en toetsingskader

### 2.1 Inleiding

Dit hoofdstuk analyseert in algemene termen de kenmerken en de aard van de btw. Deze analyse is noodzakelijk voor de beantwoording van de onderzoeksvraag. Na eerst kort de totstandkoming van de huidige btw te schetsen (paragraaf 2.2), ga ik in paragraaf 2.3 in op verhouding tussen het nationale recht en het Unierecht, met als doel uiteindelijk een oordeel te vormen over de *geldigheid* van art. 29 Wet OB 1968.<sup>1</sup> Vervolgens sta ik in paragraaf 2.4 stil bij het rechtskarakter van de btw. Door het vigerende recht bij niet-betaling (zowel op Unierechtelijke als nationaalrechtelijk niveau) gaandeweg het onderzoek hieraan te spiegelen, zou ik in staat moeten zijn om conclusies te trekken over de *kwaliteit* van het recht.<sup>2</sup> Dit hoofdstuk vormt aldus het toetsingskader van deze studie. Ik rond af in paragraaf 2.5.

### 2.2 De geschiedenis van de btw in vogelvlucht

Nederland kent sinds 1934 een omzetbelasting.<sup>3</sup> In eerste instantie werd de omzetbelasting geheven als een fabrikantenbelasting: de omzet van fabrikanten werd belast tegen een tarief van 4%. Vervolgens werd in 1941 tijdens de bezetting van Nederland op aandrang van de Duitsland<sup>4</sup> een nieuwe variant van de omzetbelasting ingevoerd, namelijk een omzetbelasting volgens het zogenoemde cumulatief cascadestelsel.<sup>5</sup> In dit stelsel werden goederen en diensten in elke schakel van de productie- en distributieketen in de heffing betrokken. Voor de groothandel gold een tarief van 1% en voor fabrikanten en kleinhandelaren was een tarief van 5% van toepassing. Het systeem werd met ingang van 1 januari 1955 gemodificeerd. Omzetbelasting werd niet langer in alle schakels van de productie- en distributieketen geheven: kleinhandelaren werden niet meer in de heffing betrokken. Met deze modificatie werden in hoofdzaak twee doelen nagestreefd: enerzijds werd getracht de bezwaren van het tot 1955 geldende systeem weg te nemen<sup>6</sup> en anderzijds werd beoogd

1 Zie deelvraag b (paragraaf 1.3).

2 Zie deelvragen a en b (paragraaf 1.3).

3 Geheven op grond van de Omzetbelastingwet 1933 (*Stb.* 1933, 546).

4 *Kamerstukken II* 1952/53, 2602, nr. 3, p. 14 (MvT).

5 Besluit op de omzetbelasting 1940 (Besluit nr. 161 van de Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën van 17 december 1940, *Verordeningenblad* 242/1940, S. No S. 43).

6 De omzetbelasting die op grond van het cumulatief cascadestelsel werd geheven, kende minimaal twee grote bezwaren: (i) het stelsel kende geen recht op aftrek van voorbelasting en (ii) de belasting die bij uitvoer van goederen moest worden teruggegeven, kon slechts bij benadering worden berekend. Zie ook Van Dongen 2007, p. 77.

een eerste stap te zetten in de richting van een (omzetbelasting)harmonisatie binnen de Benelux. Dit werd echter de EEG (thans: de EU), die in 1957 bij het EEG-verdrag door een zestal landen, waaronder Nederland, werd opgericht. Op grond van art. 99 EEG-Verdrag<sup>7</sup> moest onder meer de omzetbelastingwetgeving van de tot de EEG behorende lidstaten worden geharmoniseerd, voor zover deze harmonisatie noodzakelijk was om de instelling en de werking van de interne markt<sup>8</sup> te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen.<sup>9</sup> Om aan deze taak te voldoen werden in de jaren '60 van de vorige eeuw op verzoek van de Europese Commissie diverse rapporten opgesteld met het oog op de invoering van een Europese omzetbelasting.<sup>10</sup> Naar aanleiding van deze rapporten besloot de Europese Commissie een eerste ontwerp-richtlijn voor een btw-stelsel aan de Raad<sup>11</sup> voor te leggen.<sup>12</sup> Het Europese wetgevingsproces heeft uiteindelijk geleid tot vaststelling van de Eerste richtlijn en de Tweede richtlijn. In deze richtlijnen werden de randvoorwaarden van een btw geschied.<sup>13</sup> Naar aanleiding van deze richtlijnen werd het in Nederland vanaf 1955 geldende omzetbelastingstelsel bij Wet OB 1968 met ingang van 1 januari 1969 vervangen door een btw; het stelsel dat wij tot op de dag van vandaag kennen.<sup>14</sup> In het kader van het zogenoemde Eigen Middelenbesluit uit 1970, op grond waarvan lidstaten een bijdrage aan de EU moesten leveren (onder meer) door middel van

7 Later art. 93 EG-Verdrag en thans art. 113 VWEU.

8 De interne markt omvat een ruimte zonder binnengrenzen waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is thans gewaarborgd volgens de bepalingen van het VEU en het VWEU. Zie art. 26 lid 2 van laatstgenoemd verdrag.

9 Zie over de btw-harmonisatie in de EU uitvoerig uitgebreid Van Dongen 2007, in het bijzonder p. 77 e.v.

10 Het betreft in het bijzonder het zogenoemde ABC-rapport, ook wel naar de voorzitter van de werkgroep het Jansen-rapport genoemd (1962), en het zogenoemde Fiscal and Financial Committee (FFC)-rapport, eveneens naar de voorzitter van de commissie het Neumark-rapport genoemd (1963). Deze rapporten zijn oorspronkelijk gepubliceerd in de vier officiële talen van de EEG: Nederlands, Frans, Duits en Italiaans. Het IBFD heeft deze rapporten vervolgens vertaald naar het Engels en gebundeld in een boekwerk ('IBFD-bundel 1963'). De inhoud van deze rapporten bespreek ik bondig in paragraaf 2.4.4.2.

11 Ook wel aangeduid als de Raad van Ministers of Raad van de EU en niet te verwarren met de Europese Raad. Deze laatste bestaat uit de regeringsleiders van de lidstaten van de EU, een voorzitter en de voorzitter van de Europese Commissie.

12 IV/COM (62) 217 final, 31 oktober 1962.

13 Zo moet een btw het karakter hebben van een algemene verbruiksbelasting van goederen en diensten, welke strikt evenredig is aan de prijs (art. 2 lid 1 Eerste richtlijn), moet de belasting zich uitstrekken tot en met de kleinhandel (art. 2 lid 3 en 4 Eerste richtlijn), dient een btw alle goederen te bevatten en voorts in ieder geval de diensten die de goederenprijzen kunnen beïnvloeden (art. 2 en art. 6 lid 2 Tweede richtlijn), moet een btw worden toegepast door middel van de methode van aftrek van voorbelasting (art. 2 lid 2 Eerste richtlijn), moet voorbelasting terstond in aftrek kunnen worden gebracht in de periode waarin de daarop betrekking hebbende factuur is ontvangen, behoudens toepassing van een pro rata (art. 11 lid 3 en 4 Tweede richtlijn), mag de voorbelasting van onbelastbare of vrijgestelde prestaties niet aftrekbaar zijn (art. 11 lid 2 Tweede richtlijn) en dient voor alle goederen en diensten hetzelfde tarief als uitgangspunt te gelden (art. 9 en art. 17 Tweede richtlijn). Tegenover deze verplichting staat dat de Lidstaten de vrijheid hebben om bijzondere regelingen te treffen ter vereenvoudiging van de heffing of ter voorkoming van fraudes (art. 13-15 Tweede richtlijn).

14 Over de invoering van de btw in Nederland is ter ere van de invoering van de Euro een bekijkswaardige documentaire verschenen: 'De komst van de BTW' (uit het programma 'Andere Tijden'), VPRO Nederland 2, 18 december 2001. Zie ook [www.geschiedenis24.nl/andere-tijden/afleveringen/2001-2002/De-komst-van-de-BTW.html](http://www.geschiedenis24.nl/andere-tijden/afleveringen/2001-2002/De-komst-van-de-BTW.html).

het afstaan van een bepaald percentage van de grondslag van de omzetbelasting,<sup>15</sup> werd in 1977 de Zesde richtlijn<sup>16</sup> geïntroduceerd. De Zesde richtlijn beoogde een uniforme grondslag te bewerkstelligen voor de btw. Zo werden in de Zesde richtlijn onder meer de begrippen 'belastingplichtige', 'belastbare handeling', 'belastbaar feit' nader gedefinieerd en werden onder meer de maatstaf van heffing, het aftrekmechanisme en de tarieven grotendeels geharmoniseerd.<sup>17</sup> De Zesde richtlijn was dus aanzienlijk meer gedetailleerd dan de eerdere richtlijnen. De Wet OB 1968 werd vervolgens per 1 januari 1979 aan de Zesde richtlijn aangepast.<sup>18</sup> Een poos later, in 2005, werd door de Raad vervolgens de Btw-verordening vastgesteld, teneinde het btw-stelsel meer te laten overeenstemmen met het doel van de interne markt in de gevallen waarin verschillen (zouden kunnen) optreden die onverenigbaar zijn met een goede werking van de interne markt. Nadat de Zesde richtlijn enkele wijzigingen en aanvullingen had ondergaan, werd deze in 2006 geherscht in de vorm van een nieuwe richtlijn: de (huidige) Btw-richtlijn. Deze is op 1 januari 2007 in werking getreden en kent weinig materiële wijzigingen ten opzichte van de Zesde richtlijn. Met de invoering van de Btw-richtlijn onderging de Wet OB 1968 geen noemenswaardige materiële wijzigingen.<sup>19</sup>

### 2.3 De doorwerking van het Unierecht in het nationale recht

De bronnen van het Unierecht kunnen worden onderverdeeld in primaire bronnen (primair Unierecht) en secundaire bronnen (secundair Unierecht). Tot het primair Unierecht behoren de verdragen van de EU, het internationaal publiek recht en de algemene rechtsbeginselen.

- 15 Anno 2017 bedraagt dit percentage 0,15%. Zie voor de verhouding tussen de eigen middelen en de handelwijze van de Ontvanger mijn bijdrage (Heijnen 2015) in het TvI.
- 16 Aan de Zesde richtlijn gaan naast de Eerste en Tweede richtlijn ook de Derde, Vierde en Vijfde richtlijn vooraf. Deze laatste drie richtlijnen waren gericht tot België en Italië. Beide lidstaten kregen hiermee uitstel voor de invoering van een Europese btw.
- 17 Van een volledige harmonisatie van tarieven, iets dat volgens de preambule bij de Eerste richtlijn wel tot de doelstellingen van de btw werd gerekend, is het nooit gekomen.
- 18 Wet strekkende tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting van 28 december 1978, *Stb.* 1978/677.
- 19 De meest ingrijpende wijziging van de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 sinds de invoering houdt mijns inziens verband met het zogenoemde btw-pakket (Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van de Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (*PbEU* 2008, L 44/11) en Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (*PbEU* 2008, L 44/23)). Dit pakket hield verband met de wijziging van de regels rondom de plaats van dienst (waarbij een verschuiving plaatsvond van het uitgangspunt dat diensten belast zouden moeten worden in het land waar de dienstverrichter gevestigd is (pt. 17 van de preambule bij de Btw-richtlijn) naar het land waar de diensten werkelijk worden verbruikt (pt. 3 van de preambule bij de Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van de Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst)) en voorzag in de invoering van een nieuwe regeling voor de teruggaaf van btw aan ondernemers uit een andere lidstaat. Rekening houdend met de Btw-richtlijn en het btw-pakket is ook de Btw-verordening ingrijpend gewijzigd en geherscht (Verordening nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde (*PbEU* 2011, L 77/1)), welke later nog op een aantal punten aangaande de plaats van dienst is aangepast (Verordening nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 tot wijziging van Verordening nr. 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst).

In het VWEU hebben de instellingen van de EU (zoals de Raad en de Europese Commissie)<sup>20</sup> bepaalde bevoegdheden toegekend gekregen om bepaalde rechtshandelingen te kunnen nemen, waarvoor zij op grond van art. 288 VWEU verordeningen, richtlijnen, besluiten, aanbevelingen en adviezen kunnen vaststellen. Omdat deze bronnen hun grondslag vinden in het primair Unierecht worden zij ook wel aangeduid als secundaire bronnen.<sup>21</sup> Uitgangspunt is steeds dat het secundair Unierecht in overeenstemming is met het primair Unierecht. Daaruit vloeit voort dat het secundair Unierecht zo veel mogelijk in het licht van het primair Unierecht moet worden uitgelegd.<sup>22</sup> Hierbij is een bijzondere rol weggelegd voor het HvJ,<sup>23</sup> die op grond van art. 263 en art. 267 VWEU de wettigheid van bovenbedoelde wetgevingshandelingen kan nagaan. Ook bij twijfel over de uitleg van het Unierecht kan het HvJ worden geraadpleegd. Een nationale rechter dient zich in dat geval voor een prejudiciële beslissing te wenden tot het HvJ.<sup>24</sup> Het HvJ zal de betreffende richtlijnbevestiging dan uitleggen overeenkomstig de bewoordingen, de context en de doelstellingen van de betrokken regeling.<sup>25</sup> Hierbij zal het HvJ rekening houden met de algemene rechtsbeginselen van het Unierecht.

Zoals we in voorgaande paragraaf al zagen zijn voor de btw met name richtlijnen en verordeningen interessant.<sup>26</sup> Het btw-stelsel ligt hierin immers nadrukkelijk verankerd. Voor dit onderzoek is vooral de Btw-richtlijn relevant; de Btw-verordening raakt de in dit onderzoek centraal staande problematiek niet. Vandaar dat ik me hierna beperk tot een analyse van het karakter van Btw-richtlijn, in het bijzonder de wijze van doorwerking van de Btw-richtlijn in het nationale recht (paragraaf 2.3.1). Vervolgens besteed ik aandacht aan een aantal rechtsbeginselen die een rol spelen bij de uitleg van het btw-systeem (paragraaf 2.3.2) en ga ik (volledigheidshalve) in op de betekenis van het Handvest EU (paragraaf 2.3.3), dat langzaam maar zeker een belangrijke rol lijkt op te eisen in de beoordeling van btw-geschillen (ook daar waar het art. 90 Btw-richtlijn betreft)<sup>27</sup>. In deze paragrafen zal de rol van het HvJ (derhalve) niet onbesproken blijven. Paragraaf 2.3.4 staat

20 Art. 223 e.v. VWEU.

21 Zie Weber, *Cursus Belastingrecht* EBR.2.0.0 voor een overzicht van de bronnen van het Unierecht.

22 Het primaire Unierecht fungeert daarmee in wezen als toetsingskader voor het secundair Unierecht. Deze toets zal ik in mijn onderzoek niet aanleggen. Ik neem tot uitgangspunt dat de in deze studie te bespreken bronnen van secundair Unierecht in overeenstemming zijn met het primaire Unierecht.

23 Art. 19 VEU. Rechtspraak van het HvJ beschouw ik (in deze studie) niet als een bron van het Unierecht, maar als een middel om het primaire en secundaire Unierecht te duiden.

24 Daar waar lagere rechters de mogelijkheid hebben tot het verzoeken om een prejudiciële beslissing is de hoogste rechter (in Nederland: de Hoge Raad) hiertoe verplicht (art. 267 VWEU). Deze verplichting bestaat echter niet indien de opgeworpen vraag niet relevant is, er geen twijfel kan bestaan over de uitleg van een richtlijnbevestiging (*acte clair*) of als het HvJ zich al eerder heeft uitgelaten over de uitleg van de betreffende bepaling (*acte éclairé*). Zie in dat verband HvJ 6 oktober 1982, nr. C-283/81, *BNB* 1982/312 (*Cilfit*), r.o. 21.

25 HvJ 2 juni 1994, nr. C-30/93, *Jur.* 1994, p. I-2305 (*AC-ATEL Electronics Vertriebs*), r.o. 21.

26 Dit neemt niet weg dat in de btw ook andere bronnen een rol spelen. Zo worden er talloze besluiten genomen, welke veelal zijn gericht aan de individuele lidstaten, bijvoorbeeld omdat een lidstaat gebruik wilt maken van een derogatiebepaling (vgl. art. 395 Btw-richtlijn). Ik laat deze bronnen in dit onderzoek buiten beschouwing.

27 Naar mijn beste weten is het hierna in paragraaf 3.3.6.2.1 te bespreken *Enzo di Maura*-arrest (HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, *V-N Vandaag* 2017/2753) een van de eerste btw-zaken waarin het Handvest EU (door de A-G van het HvJ) is aangehaald.



in het teken van de normatieve waarde van het Unierecht. Met het oog op de centrale vraagstelling van dit onderzoek (paragraaf 1.3), in het bijzonder de wens om een oordeel te vormen over de *geldigheid* van het nationale recht, is het belangrijk om hierbij nadrukkelijk stil te staan. Ik sluit in paragraaf 2.3.5 af met een tussenconclusie.

### 2.3.1 Het karakter van de Btw-richtlijn(en)

Art. 288 VWEU bepaalt dat een richtlijn voor elke lidstaat<sup>28</sup> verbindend is ten aanzien van *het te bereiken resultaat*. Om dat resultaat te bereiken dienen de nationale instanties zelf maatregelen (vorm en middelen) te treffen in hun nationale rechtsorde. Willen bepalingen van een richtlijn dus volle werking hebben, dan moeten zij door een lidstaat zijn omgezet in nationale wetgeving: zij werken niet automatisch en rechtstreeks door in de nationale rechtsorde van een lidstaat.<sup>29</sup> Lidstaten zijn verplicht om alle maatregelen te nemen die nodig zijn ter uitvoering van de betreffende richtlijn (art. 291 lid 1 VWEU). Hierbij hoeft een lidstaat zich niet aan de letterlijke tekst van de richtlijn te houden. Lidstaten mogen in hun interne belastingwetgeving bewoordingen hanteren die niet identiek zijn aan die welke in een richtlijn worden gebruikt, mits zij maar overeenstemmen met de door de richtlijn nagestreefde doelstelling. Lidstaten kunnen derhalve kiezen voor de wetgevingstechniek die hun het meest geschikt lijkt.<sup>30</sup>

Hierna ga ik nader in op een aantal aspecten die bij de tenuitvoerlegging van een richtlijn (in het bijzonder de Btw-richtlijn) een rol spelen. Achtereenvolgens ga ik in op het uitgangspunt van richtlijnconforme interpretatie (paragraaf 2.3.1.1), het karakter van zogenoemde 'kan'-bepalingen (paragraaf 2.3.1.2)<sup>31</sup> en het concept van rechtstreekse werking (paragraaf 2.3.1.3)<sup>32</sup>. Deze elementen zijn relevant voor dit onderzoek, omdat art. 90 en art. 185 Btw-richtlijn beide een 'kan'-bepaling kennen, op grond waarvan lidstaten kunnen afwijken van het uitgangspunt dat bij niet-betaling een btw-correctie moet worden gemaakt. Daarnaast is het met name voor de vraag hoe art. 29 Wet OB 1968 zich verhoudt tot de hiervoor bedoelde bepalingen, relevant nota te nemen van het uitgangspunt dat nationale bepalingen zoveel mogelijk overeenkomstig de Btw-richtlijn moeten worden uitgelegd en te bezien onder welke omstandigheden een belastingplichtige bij eventuele strijdigheid tussen het nationale recht en het Unierecht een rechtstreeks beroep kan doen op het Unierecht. Ik sluit af met paragraaf 2.3.1.4.

28 Mits hiervoor bestemd. De Btw-richtlijn is gericht tot alle lidstaten (art. 414 Btw-richtlijn).

29 Anders dan een richtlijn heeft een verordening wel rechtstreekse werking. Een verordening is verbindend in al haar onderdelen en is rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat (art. 288 VWEU). Dit geldt dus ook voor de Btw-verordening (zie ook de laatste alinea van de Btw-verordening). Indien komt vast te staan dat de nationale wet in strijd is met de verordening, dan is deze laatste van toepassing. Zij kan dan ook door de nationale autoriteiten jegens de belastingplichtige worden ingeroepen.

30 Zie onder meer HvJ 4 oktober 2012, nr. C-550/11, *V-N 2012/54.14 (PIGI)*, r.o. 32-33.

31 Art. 90 en art. 185 Btw-richtlijn kennen immers beide een 'kan'-bepaling. Zie uitvoerig paragrafen 3.3.6.2 en 5.3.5.

32 Met name bij de bespreking van art. 90 Btw-richtlijn komt de vraag op in hoeverre de bepaling rechtstreekse werking toekomt (paragraaf 3.3.5.2).

### 2.3.1.1 Richtlijnconforme interpretatie

Indien twijfel bestaat of een lidstaat heeft voldaan aan de verplichting om richtlijnbepalingen om te zetten in nationale wetgeving, geldt als uitgangspunt dat de nationale bepalingen zo veel mogelijk in overeenstemming met de corresponderende richtlijnbepalingen moeten worden uitgelegd. Dit beginsel van 'richtlijnconforme uitleg' van het nationale recht is volgens het HvJ inherent aan het systeem van het VWEU, aangezien het de nationale rechter in staat stelt om binnen het kader van zijn bevoegdheden de volle werking van het Unierecht te verzekeren. Sterker: het beginsel van richtlijnconforme uitleg vereist dat de nationale rechter, door het gehele nationale recht in beschouwing te nemen, binnen zijn bevoegdheden al het mogelijke moet doen om de volle werking van een richtlijn te verzekeren.<sup>33</sup> Hierbij is de nationale rechter gehouden om zijn nationale recht uit te leggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de betreffende richtlijn(bepaling).<sup>34</sup>

#### 2.3.1.2 'Kan'-bepalingen

De vraag rijst of het vereiste van richtlijnconforme uitleg ook geldt voor 'kan'-bepalingen.<sup>35</sup> Dit zijn bepalingen op grond waarvan een lidstaat de keuze heeft om een bepaalde regeling wel of niet in nationale wetgeving om te zetten. Deze vraag is voor dit onderzoek relevant, omdat de btw-correctiebepalingen bij niet-betaling deels als 'kan'-bepalingen doorgaan. Art. 90 lid 2 Btw-richtlijn bepaalt immers dat lidstaten in geval van niet-betaling kunnen afwijken van de hoofdregel dat niet-betaling tot gevolg heeft dat de maatstaf van heffing wordt verlaagd (art. 90 lid 1 Btw-richtlijn). Een soortgelijke bepaling is opgenomen in art. 185 lid 2 Btw-richtlijn, op grond waarvan lidstaten de mogelijkheid hebben om in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen herziening van de aftrek voor te schrijven.

Voordat ik toekom aan beantwoording van de vraag is het zaak stil te staan bij een complicerende factor. Deze houdt verband met de vraag of een 'kan'-bepaling met huid en haar in nationale wetgeving moet worden opgenomen of dat een lidstaat een 'kan'-bepaling beperkt of ten dele mag implementeren. Met name in het laatste geval is het niet ondenkbaar dat aan de 'kan'-bepaling in de Btw-richtlijn een ruimere betekenis moet worden toegeschreven dan aan de daarop gestoelde nationale bepaling, en richtlijnconforme uitleg dus niet altijd mogelijk of eenvoudig is. Er zal evenwel weinig discussie ontstaan als de 'kan'-bepaling zelf een beperking toestaat (de beperking is dan onderdeel van de 'kan'-bepaling). In dat geval zou zowel de 'hoofdregel' als de beperking uit de 'kan'-bepaling richtlijnconform uitgelegd kunnen worden. Een voorbeeld betreft de mogelijkheid voor lidstaten om op grond van art. 11 Btw-richtlijn een 'fiscale eenheid' te erkennen. Op grond van die bepaling kan een lidstaat, die het fiscale eenheidregime heeft geïmplementeerd, alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van bedoelde bepaling te voorkomen.

33 HvJ 5 oktober 2004, nrs. C-397/01 t/m C-403/01, AB 2005/16 (*Pfeiffer e.a.*), r.o. 114 en 118.

34 HvJ 13 november 1990, nr. C-106/89, NJ 1993/163 (*Marleasing*), r.o. 13.

35 Zie ook Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, p. 13.

Wanneer de tekst van een 'kan'-bepaling een beperking niet expliciet toestaat, is het minder evident of een lidstaat het toepassingsbereik van de betreffende bepaling kan inperken door deze slechts ten dele te implementeren. In het kader van het fiscale eenheidregime zou – abstraherend van de beperkingsbevoegdheid bij belastingfraude en –ontwijking – bijvoorbeeld de vraag opkomen of een lidstaat de werking van het fiscale eenheidregime zou mogen beperken tot een bepaalde bedrijfstak. Deze vraag stond centraal HvJ Commissie vs Zweden.<sup>36</sup> Zweden had het fiscale eenheidregime namelijk beperkt tot de financiële sector en het verzekeringswezen. Bij de beantwoording van de vraag brengt het HvJ in herinnering dat voor het bepalen van de draagwijdte van een richtlijn-bepaling (waaronder dus ook een 'kan'-bepaling) rekening gehouden moet worden met zowel de bewoordingen, de context als de doelstellingen van de bepaling. Bovendien, zo merkt het HvJ op, vereist zowel de eenvormige toepassing van het Unierecht als het gelijkheidsbeginsel<sup>37</sup> dat de bewoordingen van een bepaling, die voor de betekenis en de draagwijdte ervan niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, normaliter in de gehele EU autonoom en uniform moeten worden uitgelegd.<sup>38</sup> Onder verwijzing naar de bewoordingen, de context en de doelstellingen van art. 11 Btw-richtlijn lijkt het HvJ te concluderen dat het een lidstaat niet is toegestaan het fiscale eenheidregime te beperken tot een bepaalde groep ondernemers of personen.<sup>39</sup> In zoverre heeft art. 11 Btw-richtlijn veel weg van een 'alles of niets'-bepaling: wanneer een lidstaat ervoor kiest om het fiscale eenheidregime om te zetten in nationale wetgeving, dan zal hij dit met huid en haar moeten doen.<sup>40</sup>

Of deze conclusie ook opgaat ten aanzien van art. 90 lid 2 en art. 185 lid 2 Btw-richtlijn (die beide niet voorzien in een expliciete beperking) is nog maar de vraag. Ik verwijs in dat verband naar het – in het kader van dit onderzoek belangrijke – HvJ Goldsmiths (Jewellers)-arrest.<sup>41</sup> In de zaak die leidde tot dit arrest betrof het een fabrikant van juwelen (Goldsmiths (Jewellers)). Goldsmiths sprak met een klant af dat deze in ruil voor juwelen diensten zou leveren op het gebied van reclame. Betaling geschiedde dus niet in geld. Nadat een deel van de reclamediens ten waren verricht, raakte de klant insolvent. Goldsmiths vroeg daarop een deel van de door haar voldane btw van de Britse belastingdienst terug. Deze wees het verzoek echter af, omdat de maatstaf van heffing in geval van oninbare vorderingen

36 HvJ 25 april 2013, nr. C-480/10, V-N 2013/24.15 (*Commissie/Zweden*).

37 Waarvan het neutraliteitsbeginsel een verschijningsvorm is. Over de verschijningsvormen van het neutraliteitsbeginsel kom ik in paragraaf 2.4.5 uitvoerig te spreken.

38 R.o. 33.

39 R.o. 35-37. In gelijke zin: A-G Jääskinen bij onderhavig arrest. In zijn betoog trekt hij een parallel met de jurisprudentie over 'kan'-bepalingen in de context van de interne markt (pt. 55). Daarin heeft het HvJ beslist dat het facultatieve karakter van een maatregel niet betekent dat de lidstaat de werkingssfeer ervan kan beperken op een wijze die in de betreffende bepaling van het Unierecht niet is voorzien.

40 Toch trekt Zweden aan het langste eind. Volgens Zweden bestond het motief om de reikwijdte van het fiscale eenheidregime te beperken tot namelijk in het bestrijden van belastingfraude en –ontwijking (omdat deze sector aan overheidscontrole is onderworpen), zodat Zweden een beroep openstond op de in art. 11 Btw-richtlijn voorziene beperkingsbevoegdheid. Het HvJ komt dan ook tot de conclusie dat de Zweedse regeling (toch) niet in strijd is met het Unierecht. In gelijke zin: HvJ 16 juli 2015, nrs. C-108/14 en C-109/14, V-N 2015/44.18 (*Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrts*). Vgl. A-G Van Hiltten bij HR 21 oktober 2014, BNB 2015/215.

41 HvJ 3 juli 1997, nr. C-330/95, V-N 1997/2988, 18 (*Goldsmiths (Jewellers)*). Dit arrest wordt uitvoeriger behandeld in paragraaf 3.3.6.1.1.

op grond van het Britse recht alleen kon worden verminderd als de tegenprestatie uit een geldbedrag bestond. Goldsmiths liet het er niet bij zitten en deed een beroep op art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn (thans art. 90 Btw-richtlijn). Goldsmiths stelde zich op het standpunt dat de afwijkmogelijkheid in de tweede alinea van art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn (thans art. 90 lid 2 Btw-richtlijn), op grond waarvan lidstaten bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling mogen afwijken van de hoofdregel dat in die situaties een verlaging van de maatstaf van heffing moet plaatsvinden, een 'alles of niets'-bepaling betrof. Volgens Goldsmiths was het dus niet toegestaan om bepaalde gevallen van niet-betaling wel (zoals betalingen in natura) en bepaalde gevallen van niet-betaling niet (in geval van betalingen in geld) uit te sluiten van de hoofdregel. De Britse belastingdienst deelde deze opvatting niet, waarop de nationale rechter besloot de hulp in te roepen van het HvJ. Hieraan werd de vraag voorgelegd of een lidstaat vermindering van de maatstaf vanwege niet-betaling mag uitsluiten wanneer de tegenprestatie uit iets anders dan geld bestaat. Het HvJ overweegt dat de betreffende afwijkmogelijkheid berust op de overweging dat niet-betaling van de tegenprestatie in bepaalde omstandigheden moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig kan zijn. Tegen de achtergrond van het doel van fiscale harmonisatie, stelt het HvJ dat hieruit volgt dat gebruikmaking van de afwijkmogelijkheid gerechtvaardigd moet zijn. De rechtvaardigingsgrond die het Verenigd Koninkrijk aanvoerde, namelijk dat het risico van fraude groter is wanneer de niet-betaalde tegenprestatie niet in geld bestaat, is volgens het HvJ niet overtuigend. Ter motivering merkt het HvJ allereerst op dat het uitsluiten van alle handelingen die niet in geld bestaan de maatstaf van heffing ingrijpender wijzigt dan strikt noodzakelijk is ter voorkoming van het gevaar voor belastingfraude. Daarnaast volgt uit eerdere rechtspraak van het HvJ<sup>42</sup> dat het voor de toepassing van de bepalingen rondom de maatstaf voldoende is dat de tegenprestatie in geld kan worden uitgedrukt en transacties in natura niet mogen worden gediscrimineerd ten opzichte van transacties waarvoor de tegenprestatie in geld bestaat. Het HvJ concludeert dan ook dat het Verenigd Koninkrijk niet was toegestaan om verlaging van de maatstaf uit te sluiten enkel vanwege het gegeven dat de tegenprestatie niet in geld, maar in natura bestaat. Daarmee lijkt ook de afwijkmogelijkheid uit art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn een 'alles of niets'-bepaling te zijn.

Toch betwijfel ik of dit zo is. Ik verwijs naar de lezenswaardige conclusie van A-G La Pergola bij dit arrest (welke het HvJ in zijn redenering lijkt te volgen). Ten aanzien van de vraag hoe de Uniewetgever de betreffende afwijkmogelijkheid heeft willen toekennen, gaf de A-G twee opties in overweging.<sup>43</sup> De eerste mogelijkheid is om de afwijkmogelijkheid zo te interpreteren dat bij gebruikmaking van de afwijkmogelijkheid de verlaging van de maatstaf van heffing in *alle gevallen van niet-betaling* moet worden uitgesloten, dus zonder onderscheid of een uitzondering te maken. De tweede mogelijkheid is om de afwijkmogelijkheid te interpreteren als 'tweeledig discretionair', dat wil zeggen: 'niet alleen mag de nationale wetgever besluiten zich op de afwijking te beroepen, (...) doch het staat hem daarnaast nog eens vrij de inhoud van de afwijkende maatregelen te differentiëren volgens de door hem te bepalen modaliteiten'. Als men voor de laatste optie kiest, zou dit volgens de A-G echter geen vrijbrief zijn, nu de beginselen en voorschriften van het Unierecht, daaronder begrepen die welke uit de context en doelstellingen van de

42 HvJ 23 november 1988, nr. C-230/87, *Jur.* 1988, p. 6365 (*Naturally Yours Cosmetics*).

43 Pt. 12 van de conclusie.

Zesde richtlijn kunnen worden afgeleid, geëerbiedigd moeten blijven worden. De A-G gaat voor de tweede optie en overweegt:

“14. (...) ben ik van oordeel, dat de afwijkingsbevoegdheid niet slechts kan worden uitgeoefend onder de voorwaarde die volgens Goldsmiths in de Zesde richtlijn is opgenomen of daaruit op zijn minst kan worden afgeleid, te weten dat de nationale wetgever *verplicht* is, of in *alle* gevallen waarin kan worden afgeweken, af te wijken, ofwel *zonder uitzondering* de maatstaf van heffing te verlagen. Mijs inziens is er geen logische of tekstuele basis voor dit soort automatisme, waardoor alle gevallen waarin afwijking volgens de Zesde richtlijn is toegestaan, en bloc onder de werkingssfeer van de afwijking zouden worden gebracht.

15. De hier van belang zijnde bepaling is helder en volledig: zij bepaalt dat de Lid-Statens *kunnen* afwijken van de verlaging van de maatstaf van heffing, met de vermelding in welk geval kan worden afgeweken. De aldus aan de Lid-Statens toegekende bevoegdheid – of het recht, zo men verkiest – moet aldus worden verstaan, dat de afwijkingsbevoegdheid binnen de bevoegdheidssfeer van de wetgever valt. (...). Mijs inziens erkent de Zesde richtlijn derhalve de discretionaire bevoegdheid van de nationale wetgever (te bezien valt nog binnen welke grenzen), zowel om de modaliteiten voor de toepassing van de belastingvermindering vast te stellen als om die belastingvermindering aan de belanghebbenden te weigeren.”

Volgens de A-G is het dus de nationale wetgever die bepaalt *in hoeverre* een bepaling of een beginsel waarvan hij de reikwijdte mag afbakenen niet toepasselijk is. De afwijkingsbevoegdheid omvat derhalve de discretionaire bevoegdheid om de inhoud en de gevolgen van de in het kader van de uitoefening ervan gestelde bepalingen gedifferentieerd te regelen, ware het niet dat de vrijheid van een lidstaat wordt begrensd doordat de afwijking gerechtvaardigd moet zijn. Dit is volgens de A-G alleen het geval indien zij is geregeld overeenkomstig de beginselen en voorschriften van het Unierecht. Het is bij de uitlegging van iedere bepaling in het Unierecht (waaronder dus ook een ‘kan’-bepaling) namelijk niet alleen relevant om te kijken naar de bewoordingen van de desbetreffende bepaling, maar ook naar de context en doelstellingen van de betreffende regeling.<sup>44</sup>

Intussen heeft het HvJ in meerdere zaken overeenkomstig het betoog van A-G Pergola beslist. Een voorbeeld is het arrest Commissie/Hongarije.<sup>45</sup> Daarin ging het om de vraag of lidstaten een teruggaaf van btw (als voorbelasting hoger is dan verschuldigde btw) op grond van de ‘kan’-bepaling in art. 183 Btw-richtlijn mogen uitsluiten voor zover de voorbelasting verband houdt met handelingen waarvoor nog niet is betaald. Voordat het HvJ deze vraag ontkennend beantwoordt, overweegt het:

44 Pt. 17. Zoals we reeds zagen is gebruikmaking van de afwijkingsbepaling toegestaan als voldaan wordt aan de doelstelling van de afwijkingsbepaling, namelijk dat niet-betaling van de tegenprestatie in bepaalde omstandigheden moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig kan zijn. Als de A-G vervolgens de inhoud van de Britse bepaling hiertegen afzet (in het bijzonder het evenredigheidsbeginsel, op grond waarvan afwijkingen niet verder mogen gaan dan passend en noodzakelijk, en het neutraliteitsbeginsel, komt ook hij tot de conclusie dat de regeling van het Verenigd Koninkrijk onverenigbaar is met het Unierecht (pt. 26-34).

45 HvJ 28 juli 2011, nr. C-274/10, V-N 2011/39.18 (*Commissie/Hongarije*).

“39. Uit de bewoordingen van dit artikel en met name de zinsnede „overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling” volgt dat de lidstaten bij de vaststelling van de regeling voor teruggave van het btw-overschot een zekere beoordelingsvrijheid hebben (...).

40. Toch wettigt deze omstandigheid niet de conclusie dat artikel 183 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de door de lidstaten vastgestelde regeling voor teruggave van het btw-overschot niet aan toetsing aan het recht van de Unie is onderworpen (...).

41. Er dient immers te worden nagegaan in welke mate artikel 183 van richtlijn 2006/112, uitgelegd tegen de achtergrond van de context en de algemene beginselen inzake btw, specifieke regels bevat die de lidstaten moeten naleven bij de praktische toepassing van het recht op teruggave van het btw-overschot (...).”

Hieruit kan naar mijn mening worden opgemaakt dat ‘kan’-bepalingen niet altijd met huid en haar hoeven te worden omgezet in nationale wetgeving en een wetgever ook met minder kan volstaan, zolang de bewoordingen, de context en de doelstellingen, waaronder ook de algemene beginselen van de btw, van de betreffende ‘kan’-bepaling maar worden geëerbiedigd.<sup>46</sup> Het komt mij voor dat lidstaten bij niet-betaling dus prima bepaalde gevallen van de hoofdregel mogen uitsluiten, mits de overwegingen van de nationale wetgever de ratio van de afwijkingsbevoegdheid en de beginselen van de btw blijven eerbiedigen.<sup>47</sup> In het Goldsmiths (Jewellers)-arrest werd aan deze voorwaarde simpelweg niet voldaan.

Resteert de vraag of ‘kan’-bepalingen richtlijnconform uitgelegd kunnen worden. Ik meen dat het antwoord positief dient te luiden. Steun voor deze opvatting vind ik in de zaak HvJ Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrts.<sup>48</sup> In deze zaak kwam onder meer de vraag op of het fiscale eenheidregime (art. 4 lid 4 Zesde richtlijn en thans art. 11 Btw-richtlijn) rechtstreekse werking toekomt wanneer de wetgeving van een lidstaat niet verenigbaar is met de richtlijn en evenmin in overeenstemming met die bepaling kan worden uitgelegd.<sup>49</sup> Dit laatste veronderstelt dat richtlijnconforme uitleg van ‘kan’-bepalingen mogelijk is. Dit volgt ook uit de conclusie van A-G Mengozzi bij deze zaak. Net als het HvJ komt hij tot de slotsom dat aan bedoelde bepaling (vanwege het niet voldoen aan de voorwaarden<sup>50</sup>) geen rechtstreekse werking toekomt, maar dat het wel aan de nationale rechter staat om de nationale wettelijke regeling *zoveel mogelijk* richtlijnconform uit te leggen.<sup>51</sup> Dit komt mij ook logisch voor. Indien een lidstaat slechts beperkt gebruik heeft willen maken van een ‘kan’-bepaling en een beperking is toegestaan (zie hiervoor), dan is er in mijn optiek ook geen ruimte om de werking van de ‘beperkte’ wettelijke regeling te verruimen vanwege het feit dat de ‘kan’-bepaling een ruimer bereik heeft. Een richtlijnconforme uitleg blijft naar mijn idee dan wel voorgeschreven bij de uitleg van het beperkte deel zelf voor zover de ‘kan’-bepaling hier betrekking op heeft. Tot slot merk ik voor de volledigheid op dat het kan voorkomen dat een lidstaat te ruim gebruik maakt van zijn discretionaire

46 Zie ook HvJ 29 oktober 2009, nr. C-174/08, *V-N* 2009/56.14 (*NCC Construction Danmark*), r.o. 23.

47 Ik kom hierover in paragraaf 3.3.6 uitvoerig te spreken.

48 HvJ 16 juli 2015, nrs. C-108/14 en C-109/14, *V-N* 2015/44.18 (*Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrts*).

49 R.o. 47.

50 Zie hierna in paragraaf 2.3.1.3.

51 Pt. 120 van de conclusie. Zie ook Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, p. 13 en de aldaar aangehaalde jurisprudentie.

bevoegdheid door de reikwijdte van een 'kan'-bepaling op te rekken. Ook in dat geval zou naar mijn idee allereerst moeten worden beoordeeld of de betreffende nationale regeling richtlijnconform kan worden uitgelegd.

### 2.3.1.3 Rechtstreekse werking

Indien een nationale regeling desondanks dermate uit de pas loopt met de corresponderende richtlijnbeepaling of, bij gebreke daarvan, met de richtlijn zelf, zonder dat een richtlijnconforme interpretatie het betreffende gat kan dichten, dan kan niet anders worden geconcludeerd dat het nationale recht in strijd is met het Unierecht. Dit is ook het geval als een richtlijnbeepaling niet tijdig in nationale wetgeving is omgezet of wanneer nationale autoriteiten een correct geïmplementeerde richtlijnbeepaling niet juist toepassen.<sup>52</sup> In dat geval biedt het Unierecht een aantal mogelijkheden, waarvan een aantal is toegekend aan de Europese Commissie. Zo kan de Europese Commissie een advies uitbrengen aan de lidstaat die niet aan zijn verplichtingen heeft voldaan. En als de lidstaat dit advies niet opvolgt, dan kan de Europese Commissie de zaak aanhangig maken bij het HvJ (art. 258 VWEU) (ook wel de inbreuk- of infractieprocedure genoemd). Ook een andere lidstaat heeft de mogelijkheid de mismatch tussen het nationale recht en het Unierecht aan de kaak te stellen, en zich onder bepaalde voorwaarden tot het HvJ te wenden (art. 259 VWEU). Mocht het HvJ uiteindelijk vaststellen dat een lidstaat inderdaad zijn verplichtingen niet is nagekomen, dan is de betreffende lidstaat gehouden de maatregelen te nemen ter uitvoering van het arrest van het HvJ (art. 260 VWEU).

Strijd met het Unierecht betekent niet dat de betreffende nationale regeling nietig is of haar rechtskracht verliest. Een belastingplichtige blijft namelijk aan de nationale wet onderworpen. Het kan natuurlijk voorkomen dat toepassing van de nationale wet ongunstiger uitpakt voor een belastingplichtige dan de wet zou hebben gedaan in het geval de richtlijn op een juiste wijze of tijdig zou zijn geïmplementeerd. In dat geval kunnen belastingplichtigen zich rechtstreeks beroepen op de betreffende richtlijnbeepaling.<sup>53</sup> In zoverre komt aan de richtlijn rechtstreekse werking toe. Voorwaarde voor rechtstreekse werking is dat de desbetreffende beepaling 'inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig' is of rechten vastlegt 'die de particulieren tegen over de staat kunnen doen gelden'.<sup>54</sup> Een beepaling is onvoorwaardelijk als zij 'van geen enkele voorwaarde en haar uitvoering of werking van generlei handeling van de instellingen der Gemeenschappen<sup>55</sup> of van de lidstaten afhankelijk is gesteld'.<sup>56</sup> Het spreekt in dat licht voor zich dat een rechtstreeks beroep op een 'kan'-beepaling, waarvan de lidstaat gewenst heeft deze (deels) niet te implementeren, niet mogelijk is.<sup>57</sup> Het ligt in mijn optiek net zo zeer voor de hand

52 HvJ 11 juli 2002, nr. C-62/00, *BNB* 2006/72 (*Marks & Spencer*).

53 HvJ 1 februari 1977, nr. C-51/76, *BNB* 1978/18 (*Verbond van Nederlandse Ondernemingen*) en HvJ 19 januari 1982, nr. C-8/81, *Jur.* 1982, p. 53 (*Becker*), r.o. 25.

54 HvJ 22 juni 1989, nr. C-103/88, *Jur.* 1989, p. 1839 (*Fratelli Constanzo*) en HvJ 28 november 2013, nr. C-319/12, *V-N* 2014/7.16 (*MDDP*), r.o. 47.

55 Inmiddels is dit de EU noot: BHJ.

56 HvJ 3 april 1968, nr. C-28/67, *BNB* 1968/171 (*Molkerei-Zentrale Westfalen*). Over de relativiteit van het vereiste van onvoorwaardelijkheid verwijs ik naar het *Almos*-arrest (HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, *V-N* 2014/27.21). Dit arrest bespreek ik uitvoerig in paragraaf 3.3.1.1.

57 Zie in dat verband HvJ 28 maart 1996, nr. C-468/93 *V-N* 1996/1545, 24 (*Gemeente Emmen*), r.o. 19.



dat wanneer een lidstaat een te ruim gebruik heeft gemaakt van een 'kan'-bepaling, met als gevolg dat de wettelijke regeling in strijd moet worden geacht met de richtlijn, een belastingplichtige wel een rechtstreeks beroep openstaat op de 'kan'-bepaling.<sup>58</sup> Rechtstreekse werking van een richtlijn(bepaling) is niet aan de orde als de betreffende richtlijn(bepaling) nadeliger is voor de betreffende belastingplichtige dan de nationale wet.<sup>59</sup> Het mag immers niet zo zijn dat het feit dat de betreffende lidstaat heeft verzaakt het Unierecht op een juiste of tijdige wijze te implementeren aan de belastingplichtige kan worden tegengeworpen.<sup>60</sup> Richtlijnen zijn immers enkel gericht tot en bestemd voor de lidstaten.<sup>61</sup> Een bepaling is voldoende nauwkeurig als deze voor de nationale rechter kan worden ingeroepen en door die rechter 'voldoende nauwkeurig' kan worden uitgelegd, doordat deze 'in ondubbelzinnige bewoordingen is geformuleerd'.<sup>62</sup> Dat een bepaling voor meerdere uitleg vatbaar is doet daaraan niet af.<sup>63</sup>

Het feit dat een belastingplichtige een rechtstreeks beroep openstaat op een richtlijn(bepaling) (als deze voor hem gunstiger uitpakt dan de nationale wetgeving), doet de vraag rijzen of de belastingplichtige voor een nauw verbonden bepaling eveneens een beroep moet doen op de richtlijn of dat hij ter zake mag vertrouwen op de werking van het nationale recht. Een typerend voorbeeld is dat van vrijstellingen en aftrek. Stel dat een belastingplichtige zich voor de toepassing van een vrijstelling beroept op de richtlijn, omdat de nationale wet hierin niet voorziet en een bepaalde handeling belast in plaats van vrijstelt, maar voor het recht op aftrek van btw een beroep doet op de wet, met als argument dat op basis van de wettekst recht op aftrek bestaat. Dit wordt ook wel een asymmetrisch beroep of 'cherry picking' genoemd.<sup>64</sup> Uit het MDDP-arrest kan worden afgeleid dat het HvJ een asymmetrisch beroep afkeurt.<sup>65</sup> In dit arrest betrof het een onderwijsinstelling (MDDP) wier activiteiten naar Pools recht waren vrijgesteld van btw, maar welke op grond van de Btw-richtlijn mogelijk waren belast met btw. Op de vraag of MDDP zich kon beroepen op de assumptie dat de nationale btw-vrijstelling onverenigbaar is met de Btw-richtlijn met als doel om aanspraak te maken op het recht op aftrek van btw krachtens de Btw-richtlijn oordeelt het HvJ dat een belastingplichtige volgens art. 168 Btw-richtlijn niet zowel gebruik kan maken van een nationale vrijstelling als aanspraak kan maken op het recht op aftrek, zelfs niet wanneer deze vrijstelling onverenigbaar is met de Btw-richtlijn.<sup>66</sup> Dit oordeel verhoudt zich in mijn optiek moeilijk tot de eerder door het HvJ geventileerde gedachte dat een onjuiste of te late implementatie van een richtlijn niet aan de belastingplichtige kan worden tegengeworpen. Indien de wetgever in bovenstaande casus de vrijstelling op een juiste wijze had geïmplementeerd, dan had tegenover de aftrek ook een heffing

58 Aldus ook Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, p. 15.

59 HvJ 8 oktober 1987, nr. C-80/86, NJ 1988/1029 (*Kolpinghuis Nijmegen*).

60 Voor een overzicht van jurisprudentie over de rechtstreekse werking van richtlijn verwijs ik naar Chin-Oldenziel, Cursus Belastingrecht EBR.6.0.2.D.

61 HvJ 26 februari 1986, nr. C-152/84, *Jur.* 1986, p. 723 (*Marshall*) en HvJ 8 oktober 1987, nr. C-80/86, NJ 1988/1029 (*Kolpinghuis Nijmegen*).

62 HvJ 1 juli 2010, nr. C-194/08, *JAR* 2010/200 (*Gassmayr*), r.o. 45. Zie ook A-G Kokott in pt. 15-30 van haar conclusie bij HvJ 21 september 2017, nr. C-326/15, *V-N* 2017/49.15 (*DNB Banka*).

63 Weber, Cursus Belastingrecht EBR.3.0.0.D.c.

64 Zie voor een overzicht van relevante rechtspraak Chin-Oldenziel, Cursus Belastingrecht EBR.6.0.10.

65 HvJ 28 november 2013, nr. C-319/12, *V-N* 2014/7.16 (*MDDP*), r.o. 45.

66 R.o. 45. In gelijke zin: HR 6 december 2000, *BNB* 2001/101.



gestaan en was een asymmetrisch beroep niet nodig geweest. Dit neemt niet weg dat ik me wel kan vinden in het oordeel van het HvJ. Het neutraliteitsbeginsel impliceert immers dat de btw als uitgangspunt voor de betrokken ondernemer geen financieel voordeel mag opleveren.<sup>67</sup> Immers: zowel een vrijstelling als een aftrek zou een 'dubbele-niet heffing' met zich brengen, hetgeen in mijn optiek net als dubbele heffing (geen aftrek, wel heffing) een ongeoorloofde ruis met zich brengt in de bedrijfskolom.

#### 2.3.1.4 Slotsom

Uit het voorgaande volgt dat het nationale recht zoveel mogelijk in de geest van de richtlijn moeten worden uitgelegd. Dit geldt in principe ook wanneer het nationale recht is gebaseerd op een 'kan'-bepaling. Wanneer richtlijnconforme uitleg niet mogelijk is, dan is het nationale recht strijdig met het Unierecht en verliest het in zoverre zijn geldigheid (al is van een verlies van rechtskracht geen sprake). Belastingplichtigen staat in dat geval onder bepaalde voorwaarden een rechtstreeks beroep op de richtlijn open.

### 2.3.2 Rechtsbeginselen

Separate aandacht verdienen de rechtsbeginselen van het Unierecht.<sup>68</sup> Rechtsbeginselen kunnen worden onderverdeeld in een tweetal categorieën: rechtsbeginselen van primair Unierecht en rechtsbeginselen van secundair Unierecht. Ik bespreek deze in paragraaf 2.3.2.1 respectievelijk paragraaf 2.3.2.2, waarna ik in paragraaf 2.3.2.3 afrond.

#### 2.3.2.1 Rechtsbeginselen van primair Unierecht

Rechtsbeginselen die behoren tot het primair Unierecht worden ook wel algemene rechtsbeginselen of rechtsbeginselen met een grondwettelijk karakter genoemd.<sup>69</sup> Voorbeelden hiervan zijn:<sup>70</sup>

- het rechtszekerheidsbeginsel;
- het vertrouwensbeginsel;
- het gelijkheidsbeginsel;
- het evenredigheidsbeginsel;
- het doeltreffendheidsbeginsel;
- het legaliteitsbeginsel;
- het motiveringsbeginsel;
- het verdedigingsbeginsel; en

67 Het neutraliteitsbeginsel komt aan bod in paragraaf 2.4.5.

68 Zie in algemene zin op het gebied van de btw Bomer 2013.

69 Chin-Oldenzijl, *Cursus Belastingrecht* EBR.6.0.2.E. Met grondwettelijk wordt bedoeld op primaire bronnen van de EU, waaronder het VWEU. De beginselen worden expliciet in deze bronnen genoemd of zijn daarin impliciet versleuteld. Zie ook Bomer 2012, p. 130, die aan de hand van door hem aangehaalde rechtspraak concludeert dat de algemene rechtsbeginselen tot het primaire Unierecht moeten worden gerekend.

70 Het betreft dus geen uitputtende lijst. Voor een uitgebreide behandeling van algemene rechtsbeginselen verwijs ik naar Weber, *Cursus Belastingrecht* EBR.4. Tot de algemene rechtsbeginselen behoren bijvoorbeeld ook de grondrechten. Hiervan zijn er inmiddels (let wel) 54 vastgelegd in het Handvest EU.

- het beginsel dat bij fraude of misbruik toegang tot het Unierecht wordt ontzegd (waaronder misbruik van recht).<sup>71</sup>

Deze beginselen met een grondwettelijk karakter heeft volgens Chin-Oldenzien (Cursus Belastingrecht EBR.6.5.1) in principe rechtstreekse werking: belastingplichtigen kunnen steeds een beroep doen op de werking van deze beginselen en het nationale recht in zoverre opzij zetten.<sup>72</sup> Daarnaast kunnen bedoelde beginselen worden ingeroepen bij een vermeende nietigheid of ongeldigheid van bijvoorbeeld een richtlijn- of verordeningsbepaling<sup>73</sup> en fungeren als interpretatiebeginsel c.q. uitleggingsbeginsel van het Unierecht.<sup>74</sup>

Het voert in het kader van dit onderzoek te ver om bovenbedoelde beginselen tot in detail uit te werken.<sup>75</sup> Ik beperk me tot een bondige uiteenzetting van het rechtszekerheidsbeginsel (paragraaf 2.3.2.1.1), het evenredigheidsbeginsel (paragraaf 2.3.2.1.2) en het doeltreffendheidsbeginsel (paragraaf 2.3.2.1.3). Deze beginselen spreken in mijn optiek voor dit onderzoek het meest tot de verbeelding en kunnen behulpzaam zijn bij de uitleg van de correctiebepalingen bij niet-betaling (zowel op Unierechtelijk als op nationaalrechtelijk niveau). Aldus vormen zij een belangrijk element in beoordeling van de verhouding tussen het Unierecht en het nationale recht en zijn zij in zoverre relevant voor de beantwoording van de centrale onderzoeksvraag (zoals geformuleerd in paragraaf 1.3). In paragraaf 2.3.2.1.4 plaats ik nog een aantal algemene opmerkingen.

#### 2.3.2.1.1 *Het rechtszekerheidsbeginsel*

Het rechtszekerheidsbeginsel beoogt te waarborgen dat belastingplichtigen hun rechten en verplichtingen te allen tijde kunnen kennen, waardoor zij steeds de gevolgen van hun handelen kunnen overzien en daarop eventueel kunnen anticiperen. Hieruit vloeit voort dat het rechtszekerheidsbeginsel verlangt dat een regeling, die aan de belastingplichtige lasten oplegt, duidelijk en nauwkeurig omschreven is.<sup>76</sup>

#### 2.3.2.1.2 *Het evenredigheidsbeginsel*

Het evenredigheidsbeginsel houdt in dat een maatregel geschikt, passend en noodzakelijk moet zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen.<sup>77</sup> Daarnaast

<sup>71</sup> Deze beginselen met een grondwettelijk karakter worden uitvoerig behandeld Chin-Oldenzien, Cursus Belastingrecht EBR.6.5.2.

<sup>72</sup> Chin-Oldenzien, Cursus Belastingrecht EBR.6.5.2.A. Een uitzondering geldt voor het verdedigingsbeginsel. Tevens lijkt een uitzondering te bestaan voor het beginsel van misbruik van recht, althans in het beginsel dat hij die zich schuldig maakt aan misbruik van Unierecht de toegang tot dat recht wordt ontzegd.

<sup>73</sup> Vgl. art. 263 en art. 267 VWEU. Deze toets valt buiten de scope van dit onderzoek, aangezien ik aanneem dat het geschreven Unierecht met deze beginselen in overeenstemming is en de rol van de beginselen derhalve is beperkt tot uitleggebeginsel.

<sup>74</sup> Weber, Cursus Belastingrecht EBR.4.0.0. Zie ook Bomer 2012, hoofdstuk 6 t/m 12.

<sup>75</sup> Volstaan wordt met een algemene verwijzing naar Weber, Cursus Belastingrecht EBR.4 en Chin-Oldenzien, Cursus Belastingrecht EBR.6.5.2, Bomer 2012 en Bomer 2013.

<sup>76</sup> Weber, Cursus Belastingrecht EBR.4.0.5.A en B en aldaar aangehaalde jurisprudentie, waaronder HvJ 6 februari 2014, nr. C-424/12, V-N 2014/11.18 (*Fatorie*).

<sup>77</sup> HvJ 5 mei 1986, nr. C-222/84, *Jur.* 1986, p. 206 (*Johnston*).

dient een maatregel evenwichtig te zijn.<sup>78</sup> Het evenredigheidsbeginsel impliceert dat de ter omzetting van een richtlijn gebruikte middelen geschikt moeten zijn om de met deze richtlijn nagestreefde doelstellingen te verwezenlijken en niet verder mogen gaan dan nodig is om die doelstellingen te bereiken.<sup>79</sup>

Een voorbeeld waarin het evenredigheidsbeginsel een rol speelde bij de beslissing van het HvJ betreft het hiervoor in paragraaf 2.3.1.2 besproken Goldsmiths (Jewellers)-arrest.<sup>80</sup> In dat arrest overwoog het HvJ in navolging van A-G La Pergola dat een nationale regeling, op grond waarvan verlaging van de maatstaf van heffing bij niet-betaling werd uitgesloten voor transacties waarbij de tegenprestatie niet in geld, maar in natura bestond, strijdig is met het Unierecht. In zijn conclusie bij dit arrest overwoog de A-G dat het HvJ bij de vaststelling van de draagwijdte van 'kan'-bepalingen niet voorbij kan gaan aan het evenredigheidsbeginsel. Hij stelde:

"27. Laat mijn thans dit in de rechtspraak vastgelegde criterium [het evenredigheidsbeginsel; BH] toepassen op de omstandigheden van het geval. Ofschoon transacties in natura een groter risico van belastingontwijking met zich meebrengen dan transacties in geld, is dit niet toereikend om de wel zeer radicale keuze van de Engelse wetgever te rechtvaardigen. De regeling die deze heeft vastgesteld, streeft een doel na dat in theorie verdedigbaar is; in de praktijk echter is het in afwijking van de richtlijn ingevoerde verschil in behandeling tussen overeenkomsten waarbij de tegenprestatie in geld bestaat en die waarbij een tegenwaarde in natura wordt overeengekomen, in strijd met een beginsel dat in acht had moeten worden genomen, namelijk dat van de belastingneutraliteit.

28. Dit beginsel is mijns inziens zeer nauw verbonden met het beginsel van non-discriminatie<sup>81</sup> en brengt in de omstandigheden van de onderhavige zaak met zich mee, dat transacties in natura op dezelfde wijze moeten worden behandeld als transacties in geld. De belastingneutraliteit vereist met name, dat die andere economische activiteiten gelijk worden behandeld, teneinde distorsies van het meer algemene, gemeenschappelijke BTW-stelsel ten gevolge van irrelevante en ongerechtvaardigde verschillen, te voorkomen."

Het evenredigheidsbeginsel speelde eveneens een rol van betekenis in het arrest Netto Supermarkt.<sup>82</sup> In dit arrest betrof het een supermarktketen die aan Poolse klanten de door hen betaalde btw retourneerde wanneer zij konden aantonen dat zij de gekochte boodschappen

78 In HvJ 13 november 1990, nr. C-331/88, *Jur.* 1990, p. 391 (*Fédesa*) brengt het HvJ in herinnering (r.o. 13) dat maatregelen slechts wettig zijn wanneer zij geschikt en noodzakelijk zijn voor de verwezenlijking van de legitieme doelstellingen die met de betrokken regeling worden nagestreefd, 'met dien verstande dat wanneer een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, die maatregel moet worden gekozen die de minste belasting met zich brengt en dat de veroorzaakte nadelen niet onevenredig mogen zijn aan het nagestreefde doel'.

79 Zie ook pt. 47 e.v. van de conclusie van A-G Kokott bij HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, *V-N Vandaag* 2017/2753 (*Enzo di Maura*). Weber, *Cursus Belastingrecht* EBR.4.0.6.B onderscheidt nog een element, namelijk de toepassing van het evenredigheidsbeginsel *sensu stricto*. Dit element noopt ertoe een afweging te maken tussen het nationale belang bij de verzekering van het doel enerzijds en het communautaire belang bij de verzekering van het vrije verkeer anderzijds. Op het evenredigheidsbeginsel is overigens meer dan bij andere beginselen moeilijk grip te krijgen, aangezien het gaat om een open norm en een duidelijk referentiekader ontbreekt (Weber, *Cursus Belastingrecht* EBR.4.0.6.A en Chin-Oldenziel, *Cursus Belastingrecht* EBR.6.5.2.E).

80 Zie ook paragraaf 3.3.6.1.1.

81 Waarschijnlijk wordt hiermee bedoeld op het gelijkheidsbeginsel.

82 HvJ 21 februari 2008, nr. C-271/06, *V-N* 2008/11.16 (*Netto Supermarkt*).

hadden uitgevoerd (Polen behoorde toen nog niet tot de EU). Enkele klanten maakte echter gebruik van vervalste voorgeschreven uitvoerdocumenten, waarop de belastingdienst een groot deel van de niet door Netto Supermarkt afgedragen btw (zij had de btw-vrijstelling wegens uitvoer toegepast) navorderde. Op grond van het Duitse recht kon niettemin de btw-vrijstelling worden toegepast als de leverancier niet kon weten dat de stukken van de klanten onjuist waren. Ten aanzien van de vraag of deze regeling in strijd was met de Zesde richtlijn memoreerde het HvJ allereerst dat de lidstaten de algemene rechtsbeginselen, waaronder het evenredigheidsbeginsel, steeds moeten naleven bij de uitoefening van de aan hen door de btw-richtlijnen gegeven bevoegdheden. Het HvJ vervolgt en ik citeer:

“19. Wat meer bepaald het evenredigheidsbeginsel betreft, heeft het Hof reeds geoordeeld dat de lidstaten in overeenstemming met dit beginsel middelen moeten aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en beginselen van de betrokken gemeenschapsregeling zo min mogelijk aantasten (...).

20. Ofschoon het bijgevolg legitiem is dat de maatregelen van de lidstaten de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen, mogen zij niet verder gaan dan daartoe noodzakelijk is (...).

21. In dit verband moet worden opgemerkt dat op het gebied van de btw de leveranciers optreden als belastingontvangers voor rekening van de staat en in het belang van de schatkist (...). Deze leveranciers dienen de btw af te dragen, ook al wordt deze, als verbruiksbelasting, uiteindelijk door de eindgebruiker gedragen (...).”

Dit is de reden dat lidstaten ter voorkoming van belastingfraude soms hoge eisen mogen stellen aan de op de leveranciers rustende verplichtingen. Bij de verdeling van het risico over de leverancier en de belastingdienst moet echter wel het evenredigheidsbeginsel in acht worden genomen. Het HvJ vervolgt:

“23. Dit kan niet het geval zijn wanneer een regeling de leverancier, *ongeacht of hij al dan niet bij de fraude van de afnemer betrokken is* [cursivering; BH], de volle verantwoordelijkheid voor de betaling van de btw oplegt (...). (...) [Het] zou kennelijk onevenredig zijn om een belastingplichtige aan te spreken voor een tekort aan belastinginkomsten dat is veroorzaakt door frauduleus handelen van derden waarop hij geen enkele invloed heeft.”

Mede onder verwijzing naar het rechtszekerheidsbeginsel komt het HvJ dan ook tot de conclusie dat het Unierecht zich niet verzet tegen de Duitse regeling.

### 2.3.2.1.3 Het doeltreffendheidsbeginsel

Het doeltreffendheidsbeginsel strekt ertoe te voorkomen dat een regeling zo ver gaat dat de uitvoering daarvan praktisch onmogelijk is.<sup>83</sup>

Het doeltreffendheidsbeginsel kwam onder meer aan de orde in HvJ Reemtsma-arrest.<sup>84</sup> Reemtsma was een in Duitsland gevestigde fabrikant van sigaretten. In verband met een aan haar in Italië verrichte reclame- en marketingdiensten verzocht Reemtsma bij

<sup>83</sup> Chin-Oldenzien, *Cursus Belastingrecht* EBR.6.0.4.

<sup>84</sup> HvJ 15 maart 2007, nr. C-35/05, *V-N* 2007/15.10 (*Reemtsma*).

de Italiaanse Belastingdienst om teruggaaf van de aan haar in rekening gebrachte btw. Vaststond echter dat de btw ten onrechte door de Italiaanse leverancier in rekening was gebracht, omdat deze niet door hem verschuldigd was, maar naar Reemtsma had moeten zijn verlegd. Eenmaal aangekomen bij het HvJ krijgt Reemtsma nul op het rekest. In lijn met zijn eerdere beslissing in HvJ Genius Holding<sup>85</sup> overweegt het HvJ namelijk dat er alleen recht op aftrek bestaat voor btw die daadwerkelijk verschuldigd is. Het recht op aftrek strekt zich volgens het HvJ niet uit tot ten onrechte gefactureerde btw. Op die grond concludeert het HvJ dat de aan Reemtsma in rekening gebrachte btw niet voor teruggaaf in aanmerking komt. Toch gloort er voor Reemtsma een sprankje hoop aan de horizon. De vraag wordt opgeworpen of het neutraliteitsbeginsel, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van non-discriminatie niet toch aanleiding geven tot teruggaaf van btw. Het HvJ overweegt:

“39. Gelet op de [...] aangehaalde rechtspraak, moet worden erkend dat in beginsel in een stelsel als dat aan de orde in het hoofdgeding, waarin enerzijds de dienstverrichter die bij vergissing btw heeft afgedragen aan de belastingdienst, daarvan teruggaaf kan verzoeken, en anderzijds de dienstenontvanger langs civielrechtelijke weg het onverschuldigd betaalde van die dienstverrichter kan terugvorderen, het neutraliteits- en het doeltreffendheidsbeginsel worden nageleefd. Een stelsel als dit biedt de dienstenontvanger die de bij vergissing in rekening gebrachte btw heeft betaald, immers de mogelijkheid de onverschuldigd betaalde bedragen terug te vorderen.”

Het HvJ kijkt bij toetsing aan de beginselen dus niet enkel naar de fiscale wetgeving, maar ook naar het civiele recht van een bepaalde lidstaat. Zolang dit recht in de mogelijkheid voorziet voor de afnemer om de ten onrechte gefactureerde btw (zij het langs civielrechtelijke weg) terug te vorderen, dan levert dit geen strijd op met het Unierecht, met als gevolg dat Reemtsma zijn recht op teruggaaf niet ten overstaan van de Belastingdienst geldend kan maken. Echter, zo vervolgt het HvJ:

“41. Zoals de Commissie terecht betoogt, kunnen deze beginselen vereisen dat, indien de terugbetaling van de btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van de dienstverrichter, de dienstenontvanger zijn vordering rechtstreeks kan richten tot de belastingdienst. De lidstaten moeten aldus de middelen en procedures bieden waarmee de dienstenontvanger de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen, zodat aan het doeltreffendheidsbeginsel wordt voldaan.”

Hieruit volgt dat het doeltreffendheidsbeginsel de lidstaten ertoe verplicht middelen te bieden waarmee een belastingplichtige, bij voorbeeld in geval van insolventie van de dienstverlener, de ten onrechte gefactureerde btw van de belastingdienst kan terugvorderen. De civielrechtelijke aanspraak op de dienstverlener transformeert aldus in een fiscale aanspraak op de belastingdienst. Dit is een vergaande conclusie, maar een die mijns inziens wel recht doet aan het rechtskarakter van de btw (waarover meer in paragraaf 2.4.5).

De vraag die in dit verband opkomt is op welke situatie het HvJ doelt met ‘*terugbetaling van de btw*’. Moet hieronder worden verstaan het geval waarin het voor de belastingdienst onmogelijk of uiterst moeilijk is om een teruggaaf aan de *dienstverlener* te verlenen (waar het de herziening van de ten onrechte gefactureerde btw betreft) of gaat het (tevens) om

85 HvJ 13 december 1989, nr. C-342/87, BNB 1990/237 (*Genius Holding*).

de situatie waarin de dienstenontvanger van de dienst er niet in slaagt om zijn civielrechtelijke vordering wegens onverschuldigde betaling jegens de dienstverlener geldend te maken? Ik heb lange tijd gedacht dat het HvJ doelde op de eerste situatie: enkel wanneer de belastingdienst niet in staat zou zijn de 'btw' aan de dienstverlener terug te betalen, zou een afnemer zich rechtstreeks tot de belastingdienst kunnen wenden (als ware sprake van subrogatie<sup>86</sup>). In de tweede situatie bestaat op het eerste gezicht immers het risico dat de belastingdienst belastinginkomsten misloopt.

Het Farkas-arrest<sup>87</sup> laat echter weinig ruimte voor discussie. Aan dit arrest lag een soortgelijk feitencomplex ten grondslag als aan het Reemtsma-arrest. Farkas had op een veiling een onroerende zaak gekocht, waarbij door de verkoper btw in rekening was gebracht. De belastingdienst was het echter niet met de door Farkas gepleegde aftrek eens, omdat de btw ten onrechte in rekening zou zijn gebracht.<sup>88</sup> Dat de btw wel door de verkoper aan de belastingdienst was voldaan, deed aan dit standpunt geen afbreuk. Bij de beoordeling van het geschil omtrent de vraag of Farkas terecht btw in aftrek had gebracht, brengt het HvJ allereerst in herinnering dat ten onrechte gefactureerde btw niet voor aftrek in aanmerking komt.<sup>89</sup> Het HvJ voegt daar vervolgens aan toe dat, aangezien verkoper in casu in een faillissementsprocedure verwickeld was, Farkas mogelijk niet of uiterst moeizaam geheel terugbetaling zou kunnen verkrijgen van de btw die door de verkoper onterecht was gefactureerd. Vervolgens overweegt het HvJ (cursivering van mijn hand):

“56. Voor zover de terugbetaling *door de verkoper* in het hoofdgeding *aan Farkas*, koper van het betrokken goed, van de onterecht gefactureerde btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van die verkoper, moet Farkas bijgevolg *zijn vordering tot terugbetaling* rechtstreeks tot de belastingdienst kunnen richten.”

Hieruit volgt naar mijn smaak zonder enige twijfel dat met 'terugbetaling' bedoeld wordt op de betaling van de leverancier aan de afnemer en niet van de belastingdienst aan de leverancier.

Het HvJ lijkt waarde te hechten aan het feit dat er geen aanwijzingen van fraude waren en de verkoper de btw aan de schatkist heeft betaald (rechtsoverweging 55). Ook in het Reemtsma-arrest was de btw door de leverancier aan de belastingdienst voldaan. De vraag rijst of de afnemer ook in het geval waarin de btw niet door de leverancier aan de schatkist zou zijn afgedragen (bijvoorbeeld als gevolg van diens faillissement) een vordering jegens de belastingdienst zou kunnen instellen. De belastingdienst zou de op basis van de factuur verschuldigd geworden belasting immers niet kunnen innen, maar zou deze mogelijk wel moeten uitbetalen aan de ontvanger van de betreffende dienst. Het betreft in deze gevallen in wezen de vraag welke partij het insolventierisico zou moeten dragen.<sup>90</sup>

86 Deze rechtsfiguur wordt behandeld in paragraaf 4.3.1.1.1.

87 HvJ 26 april 2017, nr. C-564/15, V-N 2017/37.23 (Farkas).

88 Aangezien de heffing van btw naar Farkas zou zijn verlegd (vgl. art. 199 Btw-richtlijn).

89 Zie ook HvJ 6 februari 2014, nr. C-424/12, V-N 2014/11.18 (Fatorie).

90 A-G Ettema van de Hoge Raad meent dat de in Reemtsma en Farkas geformuleerde rechtsregel alleen opgaat als de leverancier de ten onrechte gefactureerde btw aan de Belastingdienst heeft betaald (conclusie van 12 juli 2017, nr. 16/02792, pt. 5.8.).

#### 2.3.2.1.4 Tot slot

Hiervoor heb ik de voor deze studie meest in het oog springende beginselen van primair Unierecht behandeld. Geconcludeerd kan worden dat het Unierecht steeds duidelijk, nauwkeurig (rechtszekerheid), geschikt, passend, noodzakelijk (evenredigheid) en praktisch toepasbaar moet zijn (doeltreffendheid).

#### 2.3.2.2 Rechtsbeginselen van secundair Unierecht

Rechtsbeginselen die behoren tot het secundaire Unierecht worden ook wel pseudobeginselen genoemd. Zij zijn ontwikkeld in de jurisprudentie van het HvJ en dienen enkel als instrument bij het uitleggen van uniewetgeving.<sup>91</sup> Zij vormen geen regel van primair recht, waaraan de geldigheid van een bepaalde btw-regeling kan worden getoetst of aan de hand waarvan de werking van een bepaalde regeling kan worden beperkt of uitgebreid. Voorts hebben zij geen grondwettelijk karakter en komen geen rechtstreekse werking toe. Zij dienen in wetgeving te worden omgezet willen zij als zodanig onmiddellijk effect sorteren. Belastingplichtigen kunnen dan ook geen rechtstreeks beroep doen op deze beginselen teneinde bijvoorbeeld een bepaalde regeling buiten spel te zetten. In de btw kan met name worden gedacht aan:

- het verbruiksbeginsel;
- het neutraliteitsbeginsel;
- het territorialiteitsbeginsel; en
- het beginsel van de fiscaal rationele oplossing.

Deze beginselen duid ik hierna gemakshalve aan als 'btw-beginselen'.

Voor dit onderzoek zijn met name het verbruiksbeginsel en het neutraliteitsbeginsel relevant. Het territorialiteitsbeginsel en het beginsel van de fiscaal rationele oplossing vallen buiten de scope van dit onderzoek, aangezien zij vooral effect sorteren in internationale verhoudingen. Het verbruiksbeginsel en het neutraliteitsbeginsel worden niet zelden door het HvJ aangehaald bij het afbakenen van de grenzen van heffing en het uitleggen van de uniewetgeving. Het HvJ zal bedoelde beginselen daarom nimmer aanhalen wanneer zij niet als interpretatiebeginsel dienen (lees: wanneer zij geen onderdeel uitmaken van het Unierecht). Dit veronderstelt dat bedoelde beginselen ook in een andere verschijningsvorm kunnen voorkomen. Ik doel op de hoedanigheid van deze beginselen als onderdeel van het rechtskarakter van de btw (en niet als onderdeel van het Unierecht). Zoals zal blijken uit paragraaf 2.4 zijn bedoelde beginselen nauw met het rechtskarakter verweven.<sup>92</sup> Of sterker: zij vormen het rechtskarakter. Ik heb er daarom voor gekozen het verbruiksbeginsel en het neutraliteitsbeginsel verderop in dit hoofdstuk, mede aan de hand van rechtspraak van het HvJ, nader te behandelen. Ik volsta hier met een korte beschrijving van deze beginselen (als onderdeel van het Unierecht).

<sup>91</sup> Chin-Oldenziel, *Cursus Belastingrecht* EBR.6.5.1.

<sup>92</sup> Zie ook Bomer 2012, p. 100. Dit maakt dat het verbruiksbeginsel en het neutraliteitsbeginsel ook nauw met elkaar verband houden (Bomer 2012, p. 32 en hoofdstuk 13).

### 2.3.2.2.1 Het verbruiksbeginssel

Het verbruiksbeginssel geeft aan wie en wat men wil belasten.<sup>93</sup> Zoals het begrip al doet vermoeden gaat het in de btw om het in de heffing betrekken van het verbruik van goederen en diensten door de (eind)verbruiker ervan. Onder (eind)verbruiker moet worden verstaan degene die de btw niet op een ander kan afwentelen. Meer specifiek beoogt de btw dus consumptie bij de consument te belasten. Ik kom daarover in paragraaf 2.4.2 en 2.4.3 uitvoeriger te spreken.

### 2.3.2.2.2 Het neutraliteitsbeginssel

Het neutraliteitsbeginssel geeft min of meer aan op welke wijze men consumptie bij de consument wenst te belasten en kent verschillende hoedanigheden. Een belangrijk aspect daarbij is dat de btw voor ondernemers neutraal (dat wil zeggen: niet belastend, maar ook niet subsidiërend) uitpakt. Het neutraliteitsbeginssel behandel ik in paragrafen 2.4.4 en 2.4.5.

### 2.3.2.3 Slotsom

Rechtsbeginselen spelen een belangrijke rol in de toets naar de geldigheid van het nationale recht. Voor beginselen van primair Unierecht is een dubbelrol weggelegd. Zij kunnen in de eerste plaats als een directe toetssteen fungeren voor de geldigheid van het nationale recht. In de tweede plaats kunnen zij dienen als interpretatiebeginssel van het Unierecht en in zoverre als indirecte toetssteen doorgaan. De rol van de beginselen van secundair recht is tot deze laatste functie beperkt. Hierbij moet worden opgemerkt dat de rol van primaire rechtsbeginselen niet altijd kenbaar zal zijn. Getuige de hiervoor aangehaalde rechtspraak worden zij bovendien regelmatig door het HvJ in één adem worden genoemd.

## 2.3.3 Het Handvest EU

Het Handvest EU is een bron van primair recht en heeft dezelfde status als een verdrag.<sup>94</sup> Het is een juridisch bindend instrument. In het Handvest EU zijn de fundamentele rechten vastgelegd die door de EU en de lidstaten dienen te worden geëerbiedigd bij de implementatie van Uniewetgeving. In btw-zaken kent het Handvest EU (nog) weinig relevantie.<sup>95</sup> Het Handvest EU passeerde bijvoorbeeld de revue in de conclusie van A-G Kokott bij de voor dit onderzoek relevante zaak *Enzo di Maura*.<sup>96</sup> Daarin betoogt de A-G dat de op een particulier<sup>97</sup> rustende verplichting om voor rekening van de staat (als onbezoldigd rijkskassier) belasting

<sup>93</sup> Bomer 2012, p. 100.

<sup>94</sup> Art. 6 lid 1 VEU.

<sup>95</sup> Zie onder meer Bongaarts 2013 en de conclusie van A-G Ettema bij HR 18 maart 2016, *BNB* 2016/97, pt. 7.1-7.13 (inzake het al dan niet aanwezig zijn van een strafrechtelijke sanctie).

<sup>96</sup> Pt. 45-48 e.v. van de conclusie van A-G Kokott bij HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, *V-N Vandaag* 2017/2753 (*Enzo di Maura*). Dit arrest bespreek ik uitvoerig in paragraaf 3.3.6.2.1.

<sup>97</sup> Volgens de A-G vormen particulieren het merendeel van de belastingplichtigen in het btw-recht. De A-G lijkt aldus te suggereren dat het Handvest EU enkel op particulieren van toepassing is, terwijl het Handvest EU hiervoor geen expliciete aanleiding geeft. Uit rechtspraak van het HvJ zou kunnen worden opgemaakt dat ook rechtspersonen zich het Handvest EU kunnen beroepen. Zie bijvoorbeeld HvJ 18 februari 2016, nr. C-176/13 P (*Bank Melat*).



in te vorderen inbreuk maakt op de in het Handvest EU neergelegde grondrechten. De voorfinanciering van de btw<sup>98</sup> raakt volgens de A-G de vrijheid van beroep, de vrijheid van ondernemerschap en het fundamentele eigendomsrecht (art. 15-17 Handvest EU).<sup>99</sup> Het feit dat sommige ondernemers overeenkomstig art. 66 onderdeel b Btw-richtlijn pas bij ontvangst van de tegenprestatie btw dienen te betalen (heffing op grond van het zogenoemde kasstelsel) staat volgens de A-G tevens op gespannen voet met art. 20 Handvest EU, dat bepaalt dat eenieder voor de wet gelijk is. Dit betekent echter niet dat lidstaten door btw te heffen in strijd met het Handvest EU handelen. Lidstaten mogen overeenkomstig art. 52 Handvest EU de in het handvest opgenomen rechten en vrijheden namelijk beperken, mits zij de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden (blijven) eerbiedigen. Datzelfde artikel bepaalt vervolgens dat bij het doorvoeren van beperkingen steeds rekening moet worden gehouden met het evenredigheidsbeginsel (dat deel uitmaakt van de algemene rechtsbeginselen; zie paragraaf 2.3.2.1.2). Volgens de A-G dient dan ook steeds in eerste instantie onderzocht te worden hoelang een inbreuk in de vorm van een voorfinanciering te rechtvaardigen valt. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de voorwaarden, in het bijzonder de tijdsduur, waaronder een lidstaat een leverancier de mogelijkheid biedt de door hem voldane btw bij niet-betaling overeenkomstig de in dit onderzoek centraal staande btw-correctiebepalingen van de belastingdienst terug te vorderen.

### 2.3.4 De normatieve waarde van het Unierecht

Uit het voorgaande volgt dat het Unierecht voorrang heeft boven het nationale recht. Dit volgt ook expliciet uit de klassieke arresten *Van Gend & Loos*<sup>100</sup> en *Costa vs ENEL*,<sup>101</sup> waarin het HvJ heeft beslist dat het Unierecht geheel zelfstandig en onafhankelijk van de wetgeving van de lidstaten doorwerkt in het recht van de lidstaten.<sup>102</sup> De voorrang van het Unierecht geldt zowel voor de primaire als de secundaire bronnen van het Unierecht. Dat bepaalde onderdelen van het Unierecht geen rechtstreekse werking hebben, doet daaraan in principe niet af. De voorrang volgt dan bijvoorbeeld uit de richtlijnconforme interpretatie en het feit dat nationaal recht in het ergste geval buiten toepassing moet worden gelaten.<sup>103</sup>

98 Zoals ik in de inleiding (paragraaf 1.2.1) al aangaf vormt betaling van een factuur (op grond van het zogenoemde factuurstelsel) geen voorwaarde voor het verschuldigd worden van de btw. In zoverre moet de btw door de ondernemer 'voorgefinancierd' worden: de btw moet bij het uitreiken van de factuur al aan de Belastingdienst worden voldaan, terwijl betaling van deze btw door de debiteur een poos kan duren. Hoe langer de betaling van de factuur op zich laat wachten, hoe langer een ondernemer de btw moet voorfinancieren.

99 Dit is anders als

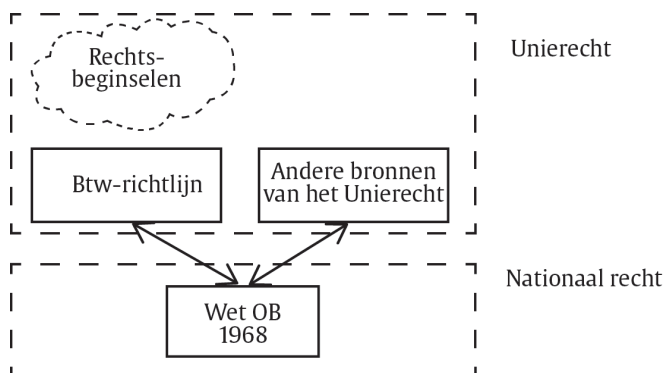
100 HvJ 5 februari 1963, nr. C-26/62, *BNB* 1964/134 (*Van Gend & Loos*).

101 HvJ 3 juni 1964, nr. C-6/64, *Jur.* 1964, p. 1199 (*Costa vs ENEL*).

102 Deze doorwerking is in Nederland niet afhankelijk van art. 94 Grondwet, waarin is vastgelegd dat wettelijke voorschriften geen toepassing vinden, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van onder meer verdragen. Het Unierecht bepaalt namelijk zelf dat het doorwerkt in het recht van de lidstaten.

103 Weber, *Cursus Belastingrecht* EBR.3.0.0.B/C.

Om de geldigheid van het nationale recht te beoordelen is het van belang om bronnen van nationaal recht<sup>104</sup> te vergelijken met en te toetsen aan bronnen van het Unierecht.<sup>105</sup> Het is voor onderhavige studie derhalve noodzakelijk om art. 29 Wet OB 1968 (en de uitleg die daaraan door de nationale rechter is gegeven) af te zetten tegen de daarmee corresponderende bepalingen uit de Btw-richtlijn (en de uitleg die daaraan door het HvJ is gegeven<sup>106</sup>) en andere bronnen van het Unierecht, waaronder de rechtsbeginselen van primair Unierecht<sup>107</sup> en de grondrechten zoals uiteengezet in het Handvest EU. De aan te leggen toetsingsmaatstaf laat zich als volgt illustreren:



De pijlen illustreren de verhouding tussen het nationale recht en het Unierecht. De stippe lijnen markeren de afbakening van het Unierecht en het nationale recht, waarbinnen de voor dit onderzoek voornaamste bronnen van het recht zijn weergegeven. Het wolkje illustreert de betekenis van de algemene rechtsbeginselen en pseudobeginselen (de btw-beginselen), voor zover zij dienen als uitleggings- of interpretatiebeginsel en niet rechtstreeks in het nationale recht doorwerken. Ik zal mij in deze studie voornamelijk richten op de met het linker pijltje aangeduide verhouding.

De hier bedoelde toetsingsmaatstaf zal ik in deze studie ook aanduiden als de 'verticale toets', zulks overeenkomstig de illustratie en de verhouding tussen het Unierecht en het daaraan ondergeschikte nationale recht. Deze verticale toets dient ter onderscheid van de 'horizontale toets', waarbij het gaat om de verhouding van het Unierecht en het nationale recht tot het rechtskarakter van de btw en de in dat verband aan te leggen toetsingsmaatstaf (paragraaf 2.4.6).

<sup>104</sup> Tot bronnen van het Nederlandse recht behoren onder meer wetten in formele zin (zoals de Wet OB 1968), algemene maatregelen van bestuur (zoals het Uitvoeringsbesluit OB 1968), ministeriële regelingen (zoals de Uitvoeringsregeling OB 1968) en ministeriële besluiten (btw-besluiten.nl), jurisprudentie en (rechts)beginselen (van behoorlijk bestuur).

<sup>105</sup> Zie ook Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, p. 12.

<sup>106</sup> Met inachtneming van de algemene rechtsbeginselen en pseudobeginselen, voor zover zij het karakter hebben van een uitleggings- of interpretatiebeginsel.

<sup>107</sup> Voor zover zij rechtstreeks doorwerken in het nationale recht en niet het karakter hebben van een uitleggings- of interpretatiebeginsel.

### 2.3.5 Tussenconclusie verhouding Unierecht – nationaal recht

Het Unierecht speelt een belangrijke rol bij de uitleg en toepassing van het nationale recht. Het vormt bovendien een referentiekader, waaraan de geldigheid van het nationale recht kan worden getoetst. Het nationale recht moet immers met het Unierecht in overeenstemming zijn. Voor dit onderzoek is met name van belang na te gaan of en in hoeverre de Wet OB 1968 op het gebied van niet-betaling in overeenstemming is met de Btw-richtlijn, rekening houdend met het vereiste dat bij twijfel de wet zoveel mogelijk in lijn met de richtlijn moet worden uitgelegd. Bij de uitleg van de relevante richtlijnbevestigingen is een hoofdrol weggelegd voor de rechtsbeginselen van het Unierecht. Rechtsbeginselen van primair Unierecht kunnen daarnaast separaat als toetssteen fungeren, doordat zij – anders dan beginselen van secundair Unierecht – rechtstreeks doorwerken in de nationale rechtsorde van lidstaten. Het HvJ vervult bij bedoelde toets een belangrijke functie.

## 2.4 Het rechtskarakter van de btw

Om de centrale onderzoeksvraag van dit onderzoek (paragraaf 1.3) te kunnen beantwoorden en conclusies te kunnen trekken over de *kwaliteit* van het Unierecht en het nationale recht bij niet-betaling is het van belang het recht te toetsen aan het rechtskarakter van de btw. Het rechtskarakter beschrijft – naar zal blijken – (i) wie, (ii) wat en (iii) op welke wijze de btw beoogt te belasten. Bij dit laatste element is een belangrijke rol weggelegd voor het neutraliteitsbeginsel. Als toepassing van art. 90 Btw-richtlijn en/of art. 29 Wet OB 1968 ertoe leidt dat iemand of iets anders wordt belast of er op een andere wijze wordt belast, dan door de (Unie)wetgever beoogd, dan zegt dat iets over het gebrek aan kwaliteit van het recht. Voordat ik op de hiervoor bedoelde elementen van het rechtskarakter en het neutraliteitsbeginsel afzonderlijk inga (paragraaf 2.4.2 – 2.4.5) plaats ik in paragraaf 2.4.1 enkele algemene opmerkingen over het rechtskarakter van de btw. De normatieve waarde van het rechtskarakter bespreek ik vervolgens in paragraaf 2.4.6. Ik rond deze paragraaf af met een tussenconclusie (paragraaf 2.4.7).

### 2.4.1 Algemene opmerkingen over het rechtskarakter van de btw

#### 2.4.1.1 Duiding van het begrip 'rechtskarakter'

Bij de duiding van het begrip 'rechtskarakter' vormt de dissertatie Van Kesteren een gedegen startpunt.<sup>108</sup> Na een studie van de eerder in de doctrine toegepaste betekenissen van dit begrip, onderscheidt Van Kesteren twee polaire mogelijkheden waarbinnen het rechtskarakter kan worden gedefinieerd:<sup>109</sup>

- "a) Het rechtskarakter is een algemene – reeds bij het ontwerp van de wet geformuleerd – ideaal die in principe in ieder facet van de wet is (of: zou moeten zijn) vertaald; het is een leidraad die aangeeft wie en wat er belast zou moeten worden. De wet zoals die uiteindelijk in het Staatsblad verschijnt, is dan een meer of minder geslaagde uitwerking van die norm. Het is zowel bij de opbouw van de wettelijke bepalingen als bij de uitleg ervan normatief.

<sup>108</sup> Van Kesteren 1994, p. 55-60.

<sup>109</sup> Van Kesteren 1994, p. 55-56.

- b) Het rechtskarakter is een totaalbeeld van alle bijzondere kenmerken van een reeds bestaande wet. Bezien wordt wie belastingplichtig is en wat er wordt belast. Het verkregen (totaal)beeld is normstellend bij de uitleg en de opbouw van de wet.”

Wil aan het rechtskarakter een normatieve waarde worden toegeschreven (ik kom hierover nog te spreken)<sup>110</sup> dan acht Van Kesteren de onder a. genoemde definitie het meest treffend. Het rechtskarakter is dan synoniem aan de ideële uitgangspunten van de wetgever:<sup>111</sup>

“Het is een leidraad die reeds vanaf het embryonale stadium van de wet onveranderd als norm dient te gelden. Concreter gesteld, het spitst zich toe op wat en wie de wetgever heeft willen treffen en niet welk subject of object uiteindelijk door de wet wordt belast. Wordt in het rechtskarakter louter het aflezen van kenmerken van de wet gezien, dan kan het rechtskarakter niet dienen als een toetssteen of leidraad.”

Met betrekking tot de vraag of naast het beoogde heffingsobject en –subject ook de (beoogde) heffingswijze van een belasting tot het rechtskarakter moet worden gerekend, stelt Van Kesteren dat dit meer voor de hand ligt indien een heffing reeds een bepaalde concretisering heeft ondergaan en het rechtskarakter wordt gebezigd om tevens het heffingssysteem te beschrijven (polaire mogelijkheid b).<sup>112</sup> Wil het rechtskarakter echter als norm dienen, dan zou de wijze waarop een belasting wordt geheven geen onderdeel moeten uitmaken van het rechtskarakter. Van Kesteren stelt:<sup>113</sup>

“Ik ben van mening dat het begrip rechtskarakter synoniem is met de oorspronkelijke doelstellingen die aan een wet ten grondslag liggen en dat derhalve de wijze waarop een belasting wordt geheven geen component behoort te zijn/is van het begrip rechtskarakter (van een belastingwet). (...) Er wordt een negatieve spiraal gecreëerd, indien de praktische uitwerking de wijze waarop de belasting wordt geheven als component van het rechtskarakter wordt aangemerkt: de wijze waarop een doel wordt bereikt, vertoont veelal duidelijke gebreken. Gebrekkigheid mag niet tot rechtsnorm worden verheven.”

Van Doesum is eenzelfde opvatting toegedaan. Bij de bepaling van het rechtskarakter van de btw gaat het volgens Van Doesum om de vraag wie en wat belast *zou moeten worden*. Het indirecte karakter van de btw – dat behelst dat de belasting wordt afgewenteld op een ander dan de belastingplichtige – is geen doel op zich, maar een middel om op doelmatige wijze zoveel mogelijk recht te doen aan het rechtskarakter (lees: het doel) van de btw, die, aldus Van Doesum, beoogt het particuliere verbruik te belasten. De indirecte wijze van heffing vloeit volgens Van Doesum voort uit de norm die het rechtskarakter oplegt<sup>114</sup> en kan niet verklaren waarom er tussen twee of meer belastingplichtigen heffing van btw

<sup>110</sup> Paragraaf 2.4.6.

<sup>111</sup> Van Kesteren 1994, p. 57.

<sup>112</sup> Zo is volgens Van Kesteren de vraag naar het rechtskarakter van *een* (willekeurige) omzetbelasting een wezenlijk andere dan de vraag naar *de* (huidige) omzetbelasting. Een gangbare omschrijving van het begrip ‘rechtskarakter’ bij een (omzet)belasting waarbij nog geen enkele concretisering heeft plaatsgevonden zou bijvoorbeeld kunnen luiden: ‘een belasting die de voorstuwing belast van goederen en/of diensten van producent naar consument’.

<sup>113</sup> Van Kesteren 1994, p. 57.

<sup>114</sup> Het indirecte karakter komt immers tot uitdrukking wanneer het doel van de btw (het belasten van particulier verbruik) wordt vergeleken met de objectieve kenmerken van de btw (de belasting wordt feitelijk geheven van een ander die de belasting behoort te dragen).

plaatsvindt.<sup>115</sup> Swinkels daarentegen is van mening dat de heffingswijze wel deel uitmaakt van het begrip rechtskarakter en stelt dat voor het bepalen van het rechtskarakter naast de tekst ook de objectieve kenmerken van een belasting een rol spelen.<sup>116</sup> Deze kenmerken zijn volgens hem relevant voor de beantwoording van de vragen wie, wat en op welke wijze men rechtens wil belasten. Denie merkte in zijn dissertatie ook al op dat het rechtskarakter in de historie zowel praktisch als theoretisch mede door het systeem van heffing wordt bepaald en komt dan ook tot de conclusie dat het rechtskarakter van de btw kan worden getypeerd als een algemene indirecte belasting op particuliere bestedingen.<sup>117</sup>

#### 2.4.1.2 Heffingswijze als onderdeel van het rechtskarakter van de btw

Indien moet worden aangenomen dat de oorspronkelijke doelstellingen van een (omzet) belasting bepalend zijn voor de definiëring van het begrip rechtskarakter, dan kan de wijze waarop de belasting feitelijk wordt geheven (bijvoorbeeld indirect) hiervan naar mijn idee geen deel uitmaken. In zoverre ben ik het met Van Kesteren en Van Doesum eens. Het feit dat de btw op een indirecte wijze wordt geheven, hoeft niet te betekenen dat de indirecte heffingswijze ook het ideaal van de wetgever is geweest. Het indirecte karakter vormt niet meer dan een onderdeel van het totaalbeeld van een reeds bestaande wet en beziet slechts op welke wijze de btw geheven wordt. Het zegt niets over de wijze waarop er belast zou moeten worden. De *beoogde* heffingswijze dient mijns inziens echter wél tot het rechtskarakter gerekend te worden. De beoogde wijze van heffing behoort immers net zo zeer tot de 'wil van de wetgever' als het beoogde heffingssubject en -object. In zoverre kan ik mij vinden in de opvattingen van Swinkels en Denie, met dien verstande dat de tekst en de objectieve kenmerken van de btw niet tot het rechtskarakter mogen worden gerekend. Het gaat erom wat is *beoogd*. Het is daarom van belang te achterhalen waarom de btw wordt geheven zoals die wordt geheven.

115 Van Doesum 2009, p. 36. Onder verwijzing naar Denie 1987, p. 50 neemt dit volgens Van Doesum niet weg dat de keuze voor de indirecte vorm wel normen creëert die passen bij deze keuze.

116 Swinkels 2001, p. 1-2. Hij refereert hierbij aan HvJ 13 juli 1989, nrs. C-93/88 en C-94/88, BNB 1989/289 (Wisselink) en HvJ 26 juni 1997, nrs. C-370/95, C-371/95 en C-372/95, V-N 1997/3631, 45 (Careda, Femara, Facomare). Deze zaken handelen over de vraag of een nationale belasting al dan het karakter van een omzetbelasting draagt en strijdig zou zijn met de 'stelselrichtlijnen'. Ik verwijs naar art. 401 Btw-richtlijn (voorheen art. 33 Zesde richtlijn). Op grond van deze bepaling mogen lidstaten onder meer belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten, handhaven of invoeren, mits de heffing van deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding. Volgens Bomer (2012, p. 25) dient een onderscheid te worden aangebracht tussen het 'karakter van een omzetbelasting' en het 'rechtskarakter van een omzetbelasting', maar is het wel zo dat de aspecten die van belang zijn voor definiëring van het begrip 'rechtskarakter' aan de orde komen in de jurisprudentie op het terrein van art. 401 Btw-richtlijn.

117 Denie 1987, p. 17. Volgens Van Kesteren strookt deze conclusie niet met een eerder door Denie geponeerd uitgangspunt, namelijk dat met de vraag naar het rechtskarakter van de omzetbelasting de vraag wordt gesteld wat en wie men rechtens wil belasten. Een verklaring voor deze inconsequentie moet volgens Van Kesteren (1994, p. 55, voetnoot 2) worden gezocht in het feit dat Denie zijn principiële uitgangspunt in de loop van zijn betoog (bewust) verlaat om onder noemer 'rechtskarakter van de omzetbelasting' zowel de structuur als de doelstelling te kunnen beschrijven.

### 2.4.1.3 De zoektocht naar het rechtskarakter van de btw

Zoals Van Kesteren al stelde<sup>118</sup> is het bepaald geen sinecure te achterhalen op welke wijze de wetgever zijn oorspronkelijke doelstellingen in bestaande wetgeving heeft verwerkt. De wet (of beter: het recht) zal hiervoor met chirurgische precisie moeten worden ontleed.<sup>119</sup> De oorspronkelijke intenties van de (unie)wetgever zijn immers niet altijd zonder meer kenbaar en kunnen gedurende de rit zijn bijgesteld: wat wenselijk of ideaal is, verschilt namelijk per persoon, per plaats en in de tijd.<sup>120</sup> Bovendien zijn de oorspronkelijke doelstellingen niet altijd aan het papier toevertrouwd of beschikbaar gemaakt voor het grote publiek. Anders dan in het nationale wetgevingsproces, waarin de doelstellingen van de wetgever veelal liggen verankerd in een memorie van toelichting op de wet, worden de doelstellingen van de Uniewetgever slechts summier gepubliceerd.<sup>121</sup>

In navolgende paragrafen (2.4.2–2.4.4) tracht ik het rechtskarakter van de huidige btw op alle drie de fronten (wie, wat en welke wijze) te achterhalen. Aangezien het rechtskarakter zowel voor het Unierecht als voor het nationale recht als toetssteen kan dienen (immers de kwaliteit van het recht kan eraan worden getoetst) en de onderzoeksvraag van deze studie daartoe aanleiding geeft, doe ik dit zowel op Unierechtelijk als op nationaalrechtelijk niveau. Voor zover het Unierecht van het nationale recht verschilt, zal ik dit expliciet benoemen. Voordat ik inzoom op de oorspronkelijke doelstellingen van de Uniewetgever en de nationale wetgever, sta ik eerst stil bij de objectieve kenmerken van de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968, om vast te stellen wie, wat en op welke wijze er *wordt* belast. Vervolgens tracht ik aan de hand van de wets- en richtlijngeschiedenis (al dan niet gesteund door jurisprudentie van het HvJ) te achterhalen wie, wat en op welke wijze er belast *zou moeten worden*.

## 2.4.2 Subject van heffing

### 2.4.2.1 Objectieve kenmerken

Art. 2 lid 1 onderdeel a juncto onderdeel c Btw-richtlijn bepaalt dat goederenleveringen en diensten,<sup>122</sup> die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan btw zijn onderworpen. De btw wordt op grond van art. 193 Btw-richtlijn als uitgangspunt<sup>123</sup> van de betreffende belastingplichtige geheven. Hiermee is het dus de ‘belastingplichtige’ die feitelijk het

<sup>118</sup> Van Kesteren 1994, p. 56–57.

<sup>119</sup> Hoewel de uiterlijke kenmerken van de btw weinig over het rechtskarakter zeggen, kunnen zij wel behulpzaam zijn om de oorspronkelijke doelstellingen van de (unie)wetgever te achterhalen. Zo stelde Cnossen (2010, p. 18), die in een drietal studies verschillende btw-systemen met elkaar vergelijkt: ‘The nature of the VAT can be best understood by comparing it to (...) broad-based consumption taxes, which are levied or have been proposed in the U.S., the EU, or in the tax literature.’

<sup>120</sup> Van Doesum 2009, p. 27.

<sup>121</sup> Verwezen wordt bijvoorbeeld naar het voorstel voor de Zesde richtlijn en de (artikelsgewijze) toelichting daarop van de Europese Commissie (COM (73) 950, 20 juni 1973). Een Nederlandse vertaling is te vinden in V-N 1973/18A, p. 717 e.v.

<sup>122</sup> Andere categorieën van belastbare prestaties laat ik voor het gemak buiten beschouwing.

<sup>123</sup> Behoudens de gevallen waarin de btw op grond van de verleggingsregeling van de afnemer wordt geheven.

subject van heffing is. Op grond van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

De Wet OB 1968 kent soortgelijke bepalingen. Op grond van art. 1 onderdeel a Wet OB 1968 wordt btw geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, die in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. De btw wordt als uitgangspunt ook van deze ondernemer geheven art. 12 lid 1 Wet OB 1968. Het ondernemersbegrip wordt uitgewerkt in art. 7 Wet OB 1968. In lid 1 wordt de ondernemer gedefinieerd als ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Het verbaast daarom niet dat algemeen wordt aanvaard dat in Nederland de 'ondernemer' moet worden aangemerkt als het daadwerkelijke subject van heffing.<sup>124</sup> De objectieve kenmerken rondom het subject van heffing zijn onder de Wet OB 1968 dus gelijk aan die van de Btw-richtlijn.<sup>125</sup>

#### 2.4.2.2 Doelstellingen

Toch is het niet de ondernemer die de (unie)wetgever heeft willen belasten. Zoals bij de bespreking van de algemene aspecten van het rechtskarakter al naar voren kwam, wordt over het algemeen aangenomen dat het beoogde materiële subject van heffing de consument is.<sup>126</sup> Dit streven wordt in de praktijk, ingegeven door het systeem van heffing, door de ondernemers beantwoord door de verschuldigde btw (uiteindelijk) op de consument af te wentelen. In de parlementaire geschiedenis van de Wet OB 1968 overwoog de wetgever al dat de btw het voordeel heeft 'dat het technisch is afgestemd op het doel, het verbruik van goederen en diensten door de consument [cursivering; BH] gelijkmatig te belasten.'<sup>127</sup> Het concept van doorberekening van een door de ondernemer verschuldigde btw in de prijs van het product komt niet expliciet terug in de huidige Wet OB 1968, maar kan wel worden afgeleid uit art. 52 en 53 Wet OB 1968. Deze bepalingen, die dwingend van aard zijn,<sup>128</sup> bepalen met zoveel woorden dat een tussen partijen overeengekomen prijs in positieve dan wel negatieve zin kan worden 'aangepast', indien de wetgeving op het moment van het sluiten van de overeenkomst anders was dan ten tijde waarop het belastbaar feit plaatsvindt en een dergelijke wijziging niet te voorzien was.<sup>129</sup>

124 Van Zadelhoff 2012, p. V.

125 Opvallend is dat de Btw-richtlijn het heeft over 'belastingplichtige' en de Wet OB 1968 spreekt van 'ondernemer'. Beide begrippen zijn echter uitwisselbaar (HR 2 mei 1984, *BNB* 1984/295, Van der Paardt & Sparidis 2013 en Van Zadelhoff 2012).

126 Omdat het daadwerkelijke subject van heffing niet overeenkomt met het beoogde subject van heffing, wordt de btw getypeerd als een indirecte belasting.

127 *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr. 3, p. 14 (MvT). Zie ook Van Kesteren 1994, p. 70 en Van Norden 2007, p. 26.

128 Afwijkende contractuele afspraken zijn nietig.

129 Zie Ploeger 1972, § 'Een algemene verbruiksbelasting'. Toepassing van deze bepalingen komt in de praktijk bijvoorbeeld voor bij een wijziging in het belastingtarief. Zo konden leveranciers bij de meest recente algemene tariefswijziging van 19% naar 21% per 1 oktober 2012 de verhoging op grond van art. 52 Wet OB 1968 doorberekenen aan hun klant(en).



Dat ook vanuit Europees belastingperspectief een ander dan de ondernemer de btw behoort te dragen, kan worden afgeleid uit rechtspraak van het HvJ. Zo overwoog het HvJ bijvoorbeeld in het Lebara-arrest:<sup>130</sup>

“23. Volgens artikel 2 van de Eerste richtlijn berust het gemeenschappelijke btw-stelsel op het beginsel dat over goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond (...).

24. Bij elke transactie is de btw evenwel slechts verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. De aftrek is aldus geregeld, dat de belastingplichtigen de reeds voordien over de goederen of diensten geheven btw in mindering mogen brengen op de door hen verschuldigde btw en in elke fase enkel de toegevoegde waarde wordt belast en de belasting uiteindelijk wordt gedragen door de eindverbruiker (...).

25. Daaruit volgt dat de btw enkel beoogt de eindverbruiker te belasten [cursivering; BH] en volledig neutraal te zijn ten aanzien van de belastingplichtigen die vóór het stadium van de uiteindelijke belastingheffing in het productie- en distributieproces optreden, ongeacht het aantal transacties (...).”

Ook in rechtspraak over de vraag of een nationale regeling kenmerken van een btw vertoont, wordt bevestigd dat de btw de eindverbruiker beoogt te belasten. In de gevoegde zaken Careda, Femara en Facomare,<sup>131</sup> waarin de vraag centraal stond of een heffing op speelautomaten het karakter van een btw heeft, meer in het bijzonder: of die heffing (als belasting) op de verbruikers moet kunnen worden afgewenteld, wil zij het karakter van een btw bezitten, overwoog het HvJ (cursiveringen van mijn hand):

“12. Voor het antwoord op deze vraag moet om te beginnen worden onderzocht, of het begrip omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn [thans artikel 401 Btw-richtlijn; BH] noodzakelijkerwijs inhoudt, dat de belasting kan worden doorberekend in de prijs van de goederen of diensten, zodat zij uiteindelijk door de verbruiker wordt gedragen.

13. Het is vaste rechtspraak (...) dat artikel 33 van de Zesde richtlijn, dat weliswaar de Lid-Staten vrijlaat om bepaalde indirecte belastingen zoals accijnzen te handhaven of in te voeren, mits deze „niet het karakter van omzetbelasting bezitten”, ten doel heeft te beletten dat de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar wordt gebracht door fiscale maatregelen van een Lid-Staat die het goederen- en dienstenverkeer belasten en die handelstransacties op een zelfde wijze treffen als de BTW.

14. Belastingen, rechten en heffingen die de voornaamste kenmerken van de BTW bezitten, moeten onder alle omstandigheden als dergelijke maatregelen worden beschouwd, ook al zijn zij niet in alle opzichten gelijk aan de BTW. Zoals het Hof reeds herhaaldelijk heeft verklaard, zijn deze kenmerken de volgende: de BTW is algemeen van toepassing op transacties

<sup>130</sup> HvJ 3 mei 2012, nr. C-520/10, V-N 2012/27.10 (*Lebara*). In dezelfde zin: HvJ 3 oktober 2006, nr. C-475/03, V-N 2006/52.20 (*Banca popolare di Cremona*), r.o. 21, HvJ 11 oktober 2007, nrs. C-283/06 en C-312/06, V-N 2007/48.18 (*Kőgaz e.a.*), r.o. 51, HvJ 15 oktober 2002, nr. C-427/98, V-N 2002/54.22 (*Commiszie/Duitsland*), r.o. 29 en HvJ 24 oktober 1996, nr. C-317/94, V-N 1996/4573 (*Elida Gibbs*), r.o. 19.

<sup>131</sup> HvJ 26 juni 1997, nrs. C-370/95, C-371/95 en C-372/95, V-N 1997/3631, 45 (*Careda, Femara, Facomare*).



betreffende goederen en diensten; zij is evenredig aan de prijs van die goederen en diensten, ongeacht het aantal transacties dat heeft plaatsgevonden; zij wordt geïnd in elk stadium van het productie- en distributieproces; zij wordt, ten slotte, geheven over de toegevoegde waarde van de goederen en diensten, doordat de over een transactie verschuldigde belasting wordt berekend na aftrek van die welke in de voorgaande stadia is betaald (...). In het arrest Bergandi (...) heeft het Hof eveneens gepreciseerd, *dat de BTW, gelet op haar voornaamste kenmerken, uiteindelijk door de eindverbruiker wordt gedragen*.

15. Uit het voorgaande volgt dat de betrokken heffing, wil zij het karakter van omzetbelasting bezitten in de zin van artikel 33 van de richtlijn, *op de verbruiker moet kunnen worden afgewenteld*."

Het HvJ hanteert het begrip '(eind)verbruiker' in plaats van 'consument'. Omdat een nadere precisering van bedoeld begrip ontbreekt, is het niet geheel duidelijk wie hieronder volgens het HvJ moet worden verstaan. Uit het Hong-kong trade-arrest<sup>132</sup> kan evenwel worden afgeleid dat het moet gaan om een 'eindverbruiker, die het bedrag ervan niet op anderen kan afwentelen, daar er geen verdere transactie tegen een bepaalde prijs meer is.' Dit wordt bevestigd in het Commissie/Ierland-arrest. Hierin overwoog het HvJ:<sup>133</sup>

"18. In het algemene stelsel van de BTW is de eindverbruiker degene die een goed of dienst verworft voor persoonlijk gebruik, niet zijnde een economische activiteit en uit dien hoofde de belasting draagt."

Hiermee is het uitgangspunt dat de btw moet drukken aan het einde van de bedrijfskolom. Elke afnemer die buiten het productie- en distributieketen staat is daarmee dus effectief eindverbruiker.<sup>134</sup> In zoverre acht ik het begrip 'eindverbruiker' uitwisselbaar met het begrip 'consument'.<sup>135</sup>

De vraag komt op of de status van eindverbruiker c.q. consument is beperkt tot de particuliere consument, of dat de (Unie)wetgever ook niet-particulieren als beoogde heffingssubjecten heeft willen aanmerken. Hoewel Reugebrink stelde dat slechts particulieren kunnen consumeren,<sup>136</sup> kan worden betoogd dat het begrip eindverbruiker een breder bereik heeft. Zo kunnen volgens Van der Paardt ook overheidsorganen en andere niet-ondernemers in btw-technische zin als eindverbruiker worden aangemerkt.<sup>137</sup> Ook Swinkels is die mening toegedaan.<sup>138</sup> Bomer trekt het breder en stelt zich op het standpunt dat belastingplichtigen met vrijgestelde activiteiten als eindverbruiker kunnen doorgaan.<sup>139</sup> En hier valt wat voor te zeggen. Afwenteling in btw-technische (of: juridische) zin veronderstelt mijns inziens

132 HvJ 1 april 1982, nr. C-89/81, *FED* 1983/25 (*Hong-kong trade*), r.o. 9.

133 HvJ 21 juni 1988, nr. C-415/85, *Jur.* 1985, p. 3097 (*Commissie/Ierland*). In dezelfde zin: HvJ 21 juni 1988, nr. C-416/85, *Jur.* 1985, p. 3127 (*Commissie/Verenigd Koninkrijk*), r.o. 17.

134 Vgl. Van Kesteren 1994, p. 71.

135 Deze conclusies is gerechtvaardigd. De Engelse taalversie van de hiervoor aangehaalde overweging uit het Hong-kong trade-arrest HvJ heeft het namelijk over 'consumer'.

136 Reugebrink 1984, p. 87-88. In gelijke zin: de OESO in het hierna (paragraaf 2.4.3) aan te halen citaat uit de OECD 2012, p. 11-12.

137 Van der Paardt 2000, p. 87 (voetnoot 112).

138 Swinkels 2001, p. 11.

139 Bomer 2012, p. 24. Hij verwijst hierbij naar HvJ 11 oktober 2007, nrs. C-283/06 en C-312/06, *V-N* 2007/48.18 (*Kőgáz e.a.*), al meen ik dat dit arrest bedoelde conclusie niet zonder meer rechtvaardigt.

namelijk dat de (afgewentelde) btw daadwerkelijk (door de belastingplichtige) verschuldigd is en evenredig is aan de prijs van het product. Als een overheid btw op kosten in verband met de aanleg van infrastructuur bijvoorbeeld door middel van een wegenbelasting zou doen neerslaan bij de burgers, dan is van afwenteling in btw-technische zin geen sprake. Hiervan is evenmin sprake als een zorginstelling de btw op kosten opneemt in de prijs van haar product (bijvoorbeeld een ziekenhuisopname).<sup>140</sup> Het betreft hier enkel een (economische) allocatie van kosten.<sup>141</sup>

Toch ben ik met Swinkels (2001, p. 11) van mening dat de vrijgestelde ondernemer van het beoogde heffingssubject moet worden uitgesloten. Bedacht moet namelijk worden dat de btw in de meest ideale vorm zo ruim mogelijk wordt geheven en (dus) met zo min mogelijk uitzonderingen in de vorm van bijzondere regelingen en vrijstellingen.<sup>142</sup> Zij doen afbreuk aan de ideale vorm van de btw. Het is ook daarom dat de Uniewetgever in de preambule bij de Tweede richtlijn al opmerkte dat 'het zeer wenselijk is om de gevallen van vrijstelling strikt te beperken (...)'<sup>143</sup> en vrijstellingen door het HvJ restrictief worden uitgelegd. Wanneer het ideaalbeeld van de wetgever (een btw zonder bijzondere regelingen en vrijstellingen) tot uitgangspunt moet worden genomen (en dit is volgens mij het geval), dan dient bij het bepalen van het rechtskarakter van de btw te worden geabstraheerd van de vraag of een belastingplichtige, die een vrijgestelde activiteit verricht, als eindverbruiker kan kwalificeren. Daarnaast speelt een rol dat de prestatie aan een btw-vrijgestelde ondernemer doorgaans in de productieve sfeer plaatsvindt, hetgeen een consumptieve sfeer uitsluit.<sup>144</sup> Dit voorkomt ook dat binnen een bedrijfskolom meerdere eindverbruikers moeten worden erkend, iets waar ik conceptueel moeite mee zou hebben. Naar mijn idee blijven als beoogt heffingssubject dus in principe de particuliere consument en andere niet-ondernemers over. Ondernemers kunnen enkel eindverbruiker zijn, indien en voor zover zij ook niet-economische activiteiten zouden verrichten.<sup>145</sup>

140 In gelijke zin: A-G Kokott in pt. 4 van haar conclusie bij HvJ 21 september 2017, nr. C-326/15, *V-N 2017/49.15 (DNB Bank)*: 'Uiteindelijk wordt de onderneming die vrijgestelde diensten verricht in het bestaande btw-stelsel door de instelling van een vrijstelling zonder recht op aftrek van de voorbelasting, behandeld als een eindverbruiker. Deze eindverbruiker is weliswaar geen btw verschuldigd, maar kan ook geen voorbelasting aftrekken, zelfs als hij onder bezwarende titel diensten verricht of goederen verkoopt.'

141 Wanneer het HvJ de (mogelijkheid tot) afwenteling (ook) economisch heeft willen benaderen, zouden bedoelde ondernemers dus niet als eindverbruiker doorgaan. Hiervan zou dan echter geen algemene werking uit mogen gaan. Sommige niet-ondernemers of ondernemers met btw-vrijgestelde activiteiten verdisconteren de btw immers niet in de prijs van het product. Ik denk bijvoorbeeld aan een algemeen nut beogende instelling van wie de (btw-vrijgestelde) activiteiten worden gesubsidieerd.

142 Van Hilten 2010, p. 11. Vgl. paragraaf 2.4.6.

143 Pt. 5.

144 Van der Paardt 2000, p. 87.

145 In dezelfde zin: Swinkels 2001, p. 11.

### 2.4.3 Object van heffing

#### 2.4.3.1 Objectieve kenmerken

Art. 2 Btw-richtlijn en art. 1 Wet OB 1968 leren niet alleen wie het subject van heffing is, maar beschrijven ook het feitelijke object van heffing. Op grond van deze bepalingen wordt er btw geheven ter zake van 'leveringen van goederen en diensten, die binnen het grondgebied van een lidstaat (in casu Nederland) door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht'. De Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn sluiten wat het object van heffing betreft tekstueel naadloos op elkaar aan.

#### 2.4.3.2 Doelstellingen

Hoewel het vanzelfsprekend de bedoeling is geweest om leveringen en diensten feitelijk in de btw-heffing te betrekken, zijn de oorspronkelijke doelstellingen rondom het object van heffing van wezenlijk andere aard. In de literatuur lijkt hier ook geen discussie over te bestaan. De meningen lopen echter wel uiteen over het antwoord op de vraag naar wat dan als het daadwerkelijke beoogde heffingsobject moet doorgaan.<sup>146</sup> Door velen wordt aangenomen dat de wetgever beoogd heeft om 'consumptie' te belasten. Ook economen<sup>147</sup> en de OESO gaan uit van een consumptiebelasting. De OESO omschrijft de btw als volgt:<sup>148</sup>

"VAT is the most widespread general consumption tax in the world having been implemented by over 150 countries and in 33 of the 34 OECD member countries. The value added tax system is based on tax collection in a staged process, with successive businesses entitled to deduct input tax on purchases and account for output tax on sales in such a way that the tax finally collected by tax authorities equals the VAT paid by the final consumer to the last vendor. (...) From an economic standpoint, VAT is a tax on final consumption by households. Practically, the tax deduction mechanism ensures that the VAT paid by businesses along the value chain does not bear on them, but, ultimately, on final consumers only. Therefore, only people consume while businesses rather use inputs. From a legal and practical standpoint, VAT is essentially a transaction tax, which aims at taxing the sale to the final consumer through a staged payment process across the supply chain."

'Consumptie' is in het onderhavige verband een economisch begrip en wordt doorgaans omschreven als het direct en uiteindelijk gebruik van goederen en diensten ter bevrediging van behoeften van consumenten c.q. eindverbruikers.<sup>149</sup> 'Consumptie' valt daarmee binnen de reikwijdte van het begrip 'verbruik', dat in economische zin en naar het spraakgebruik alle situaties omvat waarin iets wordt gebruikt en door het gebruik (na verloop van tijd) eventueel teniet gaat of waardeloos wordt,<sup>150</sup> waarbij moet worden opgemerkt dat consumptie in economische zin uitgaat van een bepaald soort gebruik, namelijk dat door

<sup>146</sup> Zie bijvoorbeeld Van Norden 2007, p. 26.

<sup>147</sup> Cossen 2010, p. 17.

<sup>148</sup> OECD 2012, p. 11-12.

<sup>149</sup> Van Hilten 1992, p. 14, Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 5. Van Norden 2007, p. 27 en Cornielje, Cursus Belastingrecht OB.1.0.2.

<sup>150</sup> Van der Paardt 2000, p. 87.

particulieren,<sup>151</sup> zulks ter onderscheid van productiehuishoudingen (de ondernemers in de productie- en distributieketen).

In de btw worden verbruik en consumptie echter afwisselend gebruikt. Zo merkt Merx op dat met de term verbruiksbelasting – gezien vanuit de Europese btw-regelgeving – wordt geduid op een consumptiebelasting.<sup>152</sup> Ook Van der Paardt acht ‘consumptie’ gelijk aan ‘verbruik’: een verbruiksartikel is een consumptieartikel en verbruiker is synoniem aan consument.<sup>153</sup> Hun opvatting vindt steun in art. 2 lid 1 Eerste richtlijn. Deze bepaling luidt:

“Het gemeenschappelijke BTW-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond. Bij elke handeling is de BTW, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de BTW waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. Het gemeenschappelijke BTW-stelsel wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.”

Deze bepaling rept weliswaar met geen woord over consumptie, maar ‘verbruiksbelasting’ wordt in andere taalversies aangeduid als ‘consumptiebelasting’.<sup>154</sup> De nationale wetgever lijkt het roerend eens te zijn met de opvatting dat verbruik en consumptie hetzelfde betekenen en overweegt – wellicht met enige mate van pleonasme – dat de btw beoogt het ‘consumptieve verbruik’ te treffen.<sup>155</sup> Ook het HvJ maakt geen onderscheid. In het Mohr-arrest<sup>156</sup> stond de vraag centraal of een door de overheid<sup>157</sup> aan een landbouwer verstrekte subsidie voor het beëindigen van melkproductie moest worden aangemerkt als een vergoeding voor een door de landbouwer aan de overheid verrichte dienst. Het HvJ overwoog:

“19. Volgens artikel 2, eerste alinea, van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301), is de BTW een algemene verbruiksbelasting op goederen en diensten.

20. In een geval als het onderhavige is evenwel geen sprake van verbruik in de zin van het communautaire stelsel van de BTW.

151 Merx 2011, p. 27, verwijzend naar Van Hilten 1992, p. 14. Zoals eerder betoogd dienen onder ‘particulieren’ naar mijn idee ook andere niet-ondernemers te worden begrepen.

152 Merx 2011, p. 27.

153 Van der Paardt 2000, p. 87.

154 In gelijke zin: Swinkels 2001, p. 2. Zo spreekt de Franse tekst over ‘impôt général sur la consommation’ en de Italiaanse over ‘imposta generale sul consumo’. De Engelse vertaling duidt de btw aan als een ‘general tax on consumption’. Voorts kan worden verwezen naar het voorstel voor de Zesde richtlijn en de (artikelsgewijze) toelichting daarop van de Europese Commissie (COM (73) 950, 20 juni 1973). Volgens de toelichting op artikel 12 moet het begrip maatstaf van heffing vooral worden geduid in het licht van het karakter van de btw als belasting op de ‘final transaction with the consumer’, daar waar de Nederlandse vertaling spreekt over ‘belasting op het eindverbruik’. De Nederlandse vertaling is te vinden in V-N 1973/18A, p. 717 e.v. Eenzelfde vertaalslag wordt gemaakt in rechtspraak van het HvJ over het beoogde heffings<sup>subject</sup> (paragraaf 2.4.2.2).

155 Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 6 (MvA), p. 16.

156 HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94, BNB 1997/32 (Mohr).

157 Uit voorgaande paragraaf volgt dat overheden de hoedanigheid van eindverbruiker c.q. consument kunnen hebben.

21. Gelijk de advocaat-generaal in punt 27 van zijn conclusie opmerkt, verwerft de Gemeenschap, door landbouwers via de bevoegde nationale autoriteiten een vergoeding te geven voor het verlies van inkomen als gevolg van het beëindigen van de melkproductie, geen goederen of diensten voor eigen gebruik, maar handelt zij in het algemeen belang, te weten het bevorderen van de goede werking van de communautaire markt voor melk.

22. Zo gezien, levert de verbintenis van de landbouwer om zijn melkproductie te beëindigen noch de Gemeenschap noch de bevoegde nationale autoriteiten een voordeel op waardoor zij als verbruikers van een dienst kunnen worden aangemerkt. De betrokken verbintenis is derhalve geen dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de richtlijn."

Het HvJ bevestigt in deze rechtsoverwegingen dat het in de btw moet gaan om verbruik, dat in de Engelse taalversie als 'consumptie' wordt aangeduid. Omdat in onderhavige zaak geen sprake was van enig verbruik, kon heffing van btw niet aan de orde zijn.<sup>158</sup> In het Landboden-arrest<sup>159</sup> komt het HvJ tot eenzelfde conclusie. Ook in dat arrest ging het om de vraag of een door een overheid verstrekte subsidie onder de werkingssfeer van de btw viel. Het HvJ overweegt met betrekking tot deze vraag dat het allereerst zaak is om de transactie te toetsen aan de doelstellingen en kenmerken van het gemeenschappelijk btw-stelsel.<sup>160</sup> Na art. 2 Eerste richtlijn te hebben geciteerd, concludeert het HvJ:

"23. Een transactie zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, te weten de door een landbouwproducent aangegane verbintenis tot vermindering van zijn productie, voldoet niet aan deze regel, omdat hierbij geen sprake is van verbruik. Zoals de advocaat-generaal in punt 26 van zijn conclusie heeft opgemerkt, levert de landbouwproducent geen diensten aan een identificeerbare verbruiker, noch een voordeel dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer kan worden beschouwd."<sup>161</sup>

Opvallend is dat het HvJ in het Mohr-arrest expliciet overweegt dat het moet gaan om 'verbruik in de zin van het communautaire stelsel van de BTW'. Of het HvJ hiermee aangeeft dat 'verbruik' en 'consumptie' een eigen fiscale definitie kennen, wordt mij niet duidelijk. Wel is het zo dat voor de uitvoerbaarheid van een juridisch stelsel het gebruikelijk is om bij de uitleg van economische begrippen, zoals 'consumptie' en 'verbruik' aansluiting te zoeken bij een passende 'juridische vertaling'.

Algemeen wordt aangenomen dat het begrip 'besteding' het dichtst in de buurt komt bij 'verbruik'.<sup>162</sup> Zo wordt ook in de Memorie van Antwoord bij de Wet OB 1968 gesteld:

"Het karakter van deze belasting als algemene verbruiksbelasting houdt echter in, dat in beginsel alle consumptieve bestedingen in gelijke mate worden belast (...)"

158 Ook van een consument (als het beoogde heffingssubject) is volgens het HvJ geen sprake: de overheid handelt hier in het algemeen belang; er is geen aanwijsbare in individuele 'verbruiker'.

159 HvJ 18 december 1997, nr. C-384/95, V-N 1998/5.17 (*Landboden*).

160 Hiermee bevestigt het HvJ de normatieve waarde van het rechtskarakter. Ik kom hierover nog uitgebreid te spreken in paragraaf 2.4.6.

161 Volgens Van der Paardt (2000, p. 88) volgt hieruit dat subsidies niet alleen in het geval van verbruik en een identificeerbare verbruiker in de heffing van btw kunnen worden betrokken, maar ook indien het gaat om een (identificeerbare) ondernemer (die de diensten of goederen bezigt voor economische activiteiten).

162 Van Kesteren 1994, p. 72.

Het is wellicht daarom dat een aantal auteurs de btw kwalificeren als een bestedingsbelasting.<sup>163</sup> Btw wordt immers geheven ter zake van bestedingen (uitgaven) in verband met leveringen van goederen en diensten die door een ondernemer worden verricht.<sup>164</sup> Dat 'bestedingen' (in de zin van een uitgaven) echter niet per definitie samenvallen met 'consumptie' en 'verbruik' (in economische zin) kan aan de hand van verscheidene voorbeelden worden geïllustreerd. Denie bespreekt het schoolvoorbeeld van het pak melk dat na het passeren van de kassa uit de handen van de consument stuk valt.<sup>165</sup> Er is dan wel sprake van een besteding, maar van consumptie is geen sprake.<sup>166</sup> Indien de btw moet worden gezien als een bestedingsbelasting, dan ligt het voor de hand te heffen. Moet de btw worden gezien als een verbruiksbelasting, dan ligt heffing niet in de rede. Bij diefstal van een goed door een particulier is sprake van het tegenovergestelde. Er zal dan in de regel wel consumptie plaatsvinden, maar van een besteding is geen sprake. Een ander voorbeeld waarin het verschil tussen besteding en consumptie tot uitdrukking komt, betreft de toepassing van de margeregeling. Deze regeling past binnen een verbruiksbelasting. Bij de wederverkoop van een goed dat door een ondernemer is gekocht bij een niet-ondernemer wordt namelijk rekening gehouden met nog drukkende 'rest-btw'. In een bestedingsbelasting zou met deze 'rest-btw' geen rekening moeten worden gehouden.<sup>167</sup> Ook de Nederlandse regels rondom vastgoed zijn illustratief, met name wanneer het de levering van een 'oude'<sup>168</sup> onroerende zaak betreft.<sup>169</sup> Gesteld kan worden dat op het moment van levering het 'verbruik' van de onroerende zaak nog niet geheel heeft plaatsgevonden, omdat deze kennelijk nog niet waardeloos is geworden en (ook) de koper de onroerende zaak aanwendt en blijft aanwenden voor de bevrediging van zijn behoeften. Door de levering van 'oud' vastgoed vrij te stellen van btw<sup>170</sup> wordt met het verdere (toekomstige) verbruik van de onroerende zaak door de nieuwe (eind)verbruiker rekening gehouden. Daarmee past een vrijstelling voor de levering van onroerende zaken bij de btw als verbruiksbelasting. Toepassing van een vrijstelling zou weer niet passen in een bestedingsbelasting, omdat bij de (door)verkoop immers wederom een besteding plaatsvindt.<sup>171</sup> Het onderscheid tussen besteding en consumptie komt naar mijn mening het best tot uitdrukking in het voorbeeld Van Kesteren.<sup>172</sup> Hij heeft het over bestedingen tussen ondernemers. Er is dan

163 Denie 1987, p. 26.

164 Onder bestedingen moet dan worden verstaan onder het bereik van de Wet OB 1968 vallende bestedingen. Van Kesteren (1994, p. 72) noemt als voorbeeld een besteding (door een particulier) aan een niet-ondernemer (bijvoorbeeld een andere particulier). Er is weliswaar sprake van een besteding, maar het betreft geen besteding zoals de Wet OB 1968 voorstaat. Een ander voorbeeld betreft bestedingen tussen ondernemers. Er is dan aanvankelijk geen sprake van 'consumptie' in economische zin, maar er is wel sprake van 'bestedingen' in btw-technische zin.

165 Denie 1987, p. 16.

166 Al kunnen bij deze stelling vraagtekens worden gezet. Betoogd kan worden dat onder consumptie moet worden verstaan de mogelijkheid om over een goed of dienst te beschikken. Dat een consument het goed of de dienst feitelijk niet 'verbruikt' doet dan niet ter zake.

167 Merckx 2011, p. 28.

168 Hiermee bedoel ik de levering van vastgoed die niet van rechtswege belast is met btw, zoals het geval bij de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein (art. 11 lid 1 onderdeel a onder 1 Wet OB 1968).

169 Merckx 2011, p. 27-28.

170 Art. 11 lid 1 Wet OB 1968.

171 Zie ook Cornielje, Cursus Belastingrecht OB.1.0.2.

172 Van Kesteren 1994, p. 72.

weliswaar sprake van 'bestedingen' in btw-technische zin, maar van 'consumptie' kan geen sprake zijn. De btw zou naar de doelstelling dus enkel als een bestedingsbelasting kunnen doorgaan, wanneer onder bestedingen enkel de 'bestedingen van (particuliere) consumenten'<sup>173</sup> moeten worden begrepen.<sup>174</sup> De btw kan dan worden omschreven als een verbruiksbelasting die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe 'besteding is verbruik' hanteert: daar waar een besteding plaatsvindt wordt geacht consumptie plaats te vinden.

Toch ben ik niet overtuigd dat bestedingen de maatstaf vormen met betrekking tot het beoogde heffingsobject. Net als Merkx<sup>175</sup> ben ik van oordeel dat in de zoektocht naar het beoogde heffingsobject de uiterlijke verschijningsvormen van de btw geheel moeten worden losgelaten van het doel. De btw kan wat betreft haar uiterlijke kenmerken namelijk net zo goed worden aangemerkt als een transactie- of verkeersbelasting.<sup>176</sup> Net als de constatering dat de btw een bestedingsbelasting betreft, hebben deze kwalificaties veeleer betrekking op de heffingstechniek, in plaats van de bedoeling van de wetgever.<sup>177</sup> Naar de doelstelling is en blijft de btw een belasting die beoogt verbruik c.q. consumptie te belasten (zie hiervoor),<sup>178</sup> waarbij – bij gebrek aan een eenduidige fiscale definitie van deze begrippen – alleen een economische interpretatie houvast biedt.<sup>179</sup>

## 2.4.4 Wijze van heffing

### 2.4.4.1 Objectieve kenmerken

Anders dan ter zake het heffingssubject en het heffingsobject zwijgen art. 2 Btw-richtlijn en art. 1 Wet OB 1968 over de wijze waarop de btw wordt geheven. Hiervoor moet gekeken worden naar het btw-systeem in het geheel en naar de opbouw van de Btw-richtlijn en Wet OB 1968. Het gaat om de uiterlijke kenmerken van de btw. Als het gaat om haar uiterlijke kenmerken wordt de btw omschreven als een algemene, meermalige, niet-cumulatieve

173 Of beter: 'bestedingen door consumenten aan ondernemers met betrekking tot (beoogd) consumptief verbruik'.

174 Van Kesteren 1994, p. 72. In dezelfde zin: Denie 1987, p. 40.

175 Merkx 2011, p. 28-29.

176 Ook het HvJ maakt meermalen duidelijk dat de btw kan worden gezien als een transactie- of verkeersbelasting. In volsta met een verwijzing naar Van Norden 2007, p. 28-30 en de verwijzingen aldaar naar relevante jurisprudentie.

177 Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 6. Of hiermee echt de heffingstechniek tot uitdrukking wordt gebracht acht ik twijfelachtig.

178 Hieraan doet niet af dat in de praktijk concessies worden gedaan door aan te sluiten bij bestedingen, in plaats van de daadwerkelijke consumptie.

179 Zie in dat verband ook Ploeger 1972, § Verbruik en besteding. Ploeger stelt treffend: 'De begrippen verbruik en besteding vloeien nu in elkaar over. Zij schijnen identiek. Hoe is het dan met de stelling dat verbruik het wezen is van de omzetbelasting en dat besteding de vorm is? Valt de spanning tussen die twee nu niet weg? Ik zou die spanning willen laten voortbestaan. De wet heeft zich misschien zozeer door de vorm laten inkapselen, dan het lijkt alsof verbruik en besteding identiek zijn. Dat er intussen spanningen zijn, daarvan getuigen enkele regelingen die zijn getroffen om toch het wezen te respecteren en zich niet gevangen te weten door de vorm die met dat wezen op gespannen voet staat.' Ploeger doet vervolgens een poging om deze regelingen op te sporen met als doel te bezien welke buigingen de wet naar het wezen van de belasting maakt, opdat kan worden vastgesteld in welke gevallen het verbruiksaspect heeft geprevaleerd op het bestedingsaspect.



omzetbelasting.<sup>180</sup> Met deze eigenschappen onderscheidt de btw zich van andere (indirecte<sup>181</sup>) verbruiksbelastingen, die bijvoorbeeld eenzelfde heffingssubject (de consument) en –object (consumptie) wensen te belasten.

Met de btw als algemene belasting wordt bedoeld dat btw geheven wordt over alle goederen en diensten die door een ondernemer worden geleverd of verricht.<sup>182</sup> Hiermee verschilt de btw met bijzondere verbruiksbelastingen, zoals accijnzen en belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm), die slechts een beperkt aantal goederentransacties in de heffing betrekken. Met meermalig wordt bedoeld op het feit dat de btw wordt geheven in meer dan één schakel van de productie- en distributieketen. Omdat de btw in alle fasen van de bedrijfskolom wordt geheven,<sup>183</sup> wordt de btw een 'allfasen' omzetbelasting genoemd. Dit ter onderscheid van een 'mehrfasen' omzetbelasting, waarmee wordt bedoeld op een omzetbelasting die wordt geheven in meer dan één schakel van de productie- en distributieketen, maar niet in alle schakels. Meermalige ('multistage') stelsels worden vanwege de getrapte heffing ook wel cascdestelsels genoemd. Zij moeten worden onderscheiden van een eenmalige ('single stage') omzetbelasting, waarbij slechts in één schakel van de productie- en distributieketen wordt geheven. Een voorbeeld betreft de kleinhandelsbelasting, waarbij slechts in de laatste schakel van de distributieketen belasting wordt geheven. Ook kan worden gedacht aan het bijzondere heffingssysteem dat tot 1 juli 2013 gold voor tabaksfabrikaten, in welk geval heffing enkel aan de orde was bij de fabrikant of importeur.<sup>184</sup> 'Niet-cumulatief' houdt in dat de goederen en diensten die de consument bereiken altijd met eenzelfde btw-druk belast zijn, ongeacht het aantal schakels (afgezien van afwijkende tarieven en de werking van vrijstellingen in de fasen voorafgaand aan de kleinhandel). Dit wordt bewerkstelligd door in iedere schakel per saldo belasting te heffen over de door de betreffende schakel toegevoegde waarde, althans waarde die niet eerder in de heffing is betrokken en derhalve niet enkel over de omzet die in een schakel wordt gegenereerd. De totale belastingdruk voor de consument is dan een percentage over de verkoopprijs van de kleinhandel (exclusief btw), waardoor de belastingdruk voor iedere consument gelijk is (uitgaande van een gelijke verkoopprijs), ongeacht het aantal schakels in de productie- en distributieketen.<sup>185</sup> De tegenhanger van een niet-cumulatief stelsel is een cumulatief stelsel. Btw wordt dan wel geheven over toegevoegde waarden die reeds eerder in de heffing zijn betrokken, bijvoorbeeld door in iedere schakel van de productie- en distributieketen per saldo te heffen over de omzet. Dit betekent dat hoe langer de keten, hoe meer btw uiteindelijk op de prijs van het product drukt. Hiermee is de belastingdruk voor de consument niet enkel afhankelijk van de door de keten toegevoegde waarde, maar ook van het aantal schakels in de keten. In een niet-cumulatief stelsel kan de toegevoegde waarde op twee manieren worden benaderd. De eerste manier is door de elementen die de toegevoegde waarde vormen en waarover in een voorgaande

180 Art. 2 lid 1-4 Eerste richtlijn.

181 De indirecte heffingswijze vormt naar mijn mening géén uiterlijk kenmerk. Met de constatering dat de btw op indirecte wijze wordt geheven wordt enkel tot uitdrukking gebracht dat het feitelijke heffingssubject niet gelijk is aan het beoogde heffingssubject (paragraaf 2.4.2).

182 Art. 2 lid 1 Eerste richtlijn.

183 Art. 2 lid 3 en 4 Eerste richtlijn. Zie eveneens pt. 5 van de preambule bij de Btw-richtlijn.

184 Zie ook HvJ 27 januari 2011, nr. C-489/09, V-N 2011/11.19 (*Vandoorne*) (paragraaf 3.3.2.1).

185 Art. 2 lid 1 Eerste richtlijn.



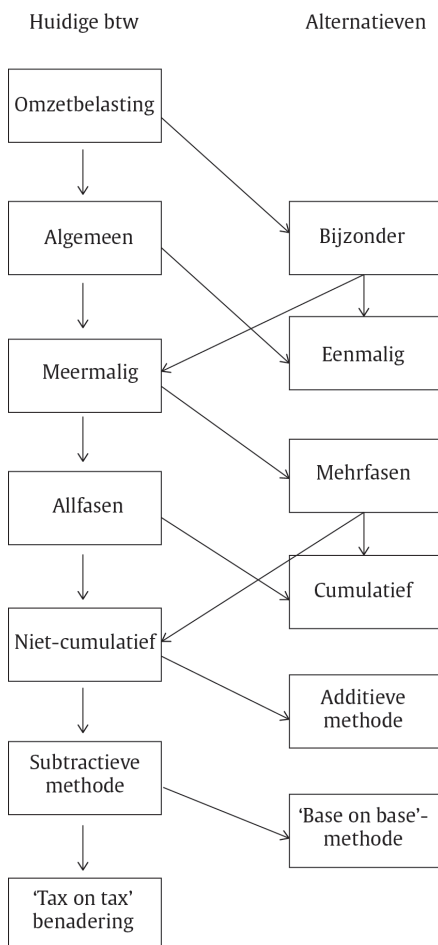
schakel nog geen btw verschuldigd is geworden te definiëren en bij elkaar op te tellen (de additieve methode). De grondslag waarover een ondernemer dan btw verschuldigd wordt, bestaat dan grofweg uit het totaal van zijn interne kosten (bijvoorbeeld loonkosten) – dus niet kosten in verband met ingekochte goederen en diensten – en zijn winst. De tweede manier betreft de zogenoemde subtractieve methode. Bij deze methode wordt het bedrag waarover de ondernemer per saldo belasting verschuldigd wordt, gesteld op het verschil tussen output en input. Deze subtractieve methode kan weer op twee manieren worden benaderd: (i) de totale belaste omzet wordt verminderd met de totale kosten (het 'base on base'-systeem), waarna over het verschil (de heffingsgrondslag) belasting wordt geheven<sup>186</sup> of (ii) de over de omzet (de heffingsgrondslag) verschuldigde belasting wordt verminderd met de belasting die aan de ondernemer in rekening is gebracht in verband met de door hem gemaakte kosten (het 'tax on tax'-systeem).<sup>187</sup> Op basis van beide alternatieven vindt geen cumulatie van belasting plaats. De huidige btw gaat uit van het 'tax on tax'-systeem.<sup>188</sup>

Het bovenstaande kan als volgt worden geïllustreerd.

186 Zie onderdeel C, 6, a van het ABC-rapport, opgenomen in de IBFD-bundel 1963 (p. 55).

187 Het 'tax on tax'-systeem wordt ook wel de 'credit-invoice'-methode genoemd, daar waar het 'base on base'-systeem ook wel de 'direct subtraction'-methode wordt genoemd. Zie Cnossen 2010, p. 18.

188 Art. 2 lid 2 Eerste richtlijn.



#### 2.4.4.2 Doelstellingen

Cnossen laat aan de hand van een getallenvoorbeeld zien dat veel consumptiebelastingen in theorie, economisch gezien, aan elkaar gelijk zijn: zo is de belastingopbrengst voor een staat in een systeem waarin de belasting enkel wordt geheven in de laatste schakel van de distributieketen gelijk aan de belastingopbrengst in een systeem waarin belastingheffing over meer schakels van de productie- en distributieketen plaatsvindt. Ondanks het gegeven dat er geen verschil bestaat in belastingopbrengsten, kunnen er bepaalde motieven zijn om een belasting bijvoorbeeld te heffen op grond van een 'single stage'- of 'multi stage'-systeem.<sup>189</sup> Cnossen overweegt:<sup>190</sup>

<sup>189</sup> Cnossen 2010, p. 21-23.

<sup>190</sup> Cnossen 2010, p. 21.

“Although in theory all consumption taxes are economically equivalent, in practice various important differences arise between them. Design and feasibility constraints, and open economy aspects have important implications for achieving basic, if sometimes conflicting, tax objectives (...).”

Motieven voor een wetgever kunnen zijn: de verdeling van de belastingdruk, neutraliteit met betrekking tot keuzes van producenten en consumenten, het toedelen van belastinginkomsten aan het land waar de consumptie plaatsvindt, het beperken van administratieve lasten en (politieke) stabiliteit ten aanzien van belastinggrondslag en tarief.

Om te achterhalen welke doelstellingen aan de Btw-richtlijn en aan de Wet OB 1968 ten grondslag lagen is het dus zaak om te onderzoeken waarom de hiervoor in het schematisch overzicht weergegeven afslagen zijn genomen. Waarom wordt de btw bijvoorbeeld geheven in alle fasen van de productie- en distributieketen? En waarom is er gekozen voor een niet-cumulatief stelsel? Op deze vragen ga ik hierna nader in.

Zoals ik eerder in dit hoofdstuk heb aangegeven, werd de omzetbelasting in Nederland tussen 1940 en 1969 geheven volgens het cumulatief cascdestelsel. Hoewel dit systeem naar zijn aard eenvoudig was (immers: voor de berekening van de verschuldigde belasting kon worden volstaan met toepassing van het geldende tarief op de omzet), kende het systeem ook grote bezwaren. Als voornaamste bezwaar werd genoemd de willekeurige uitwerking van de heffing op de eindprijs van de goederen en diensten.<sup>191</sup> De belasting die in de eindprijs van een goed of dienst was begrepen, was onder het cumulatief cascdestelsel namelijk afhankelijk van het aantal schakels dat een goed of dienst had doorlopen. Dit had tot gevolg dat de uiteindelijke belastingdruk van goed tot goed (ook bij dezelfde goederen) verschilde naarmate de integratie in de betreffende bedrijfskolom toe- of afnam. Dit verstoorde de concurrentieverhoudingen. Het systeem belemmerde bijvoorbeeld de uitbesteding van werk, bemoeilijkte de afwenteling van de belasting op de consument, veroorzaakte een ongelijkheid van druk op het consumptiepakket en zorgde voor nadelen van de Nederlandse industrie ten opzichte van het buitenland.<sup>192</sup> Deze bezwaren waren voor de Nederlandse wetgever in de jaren '70 van de vorige eeuw aanleiding voor een zoektocht naar een alternatief, neutraler omzetbelastingstelsel.<sup>193</sup> De behoefte om ook binnen de EU belastingen te harmoniseren bracht deze zoektocht in een stroomversnelling. In Europa was men namelijk van oordeel dat de toen binnen de EU geldende omzetbelastingssystemen niet voldeden aan de in het EEG-Verdrag vastgelegde doelstelling om binnen de EU tot een gemeenschappelijke markt te komen, waarin een gezonde mededinging zou bestaan en waarvan de kenmerken analoog zouden zijn aan die van een binnenlands

<sup>191</sup> *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr. 3, p. 13 (MvT).

<sup>192</sup> Bovendien kon de belasting die bij uitvoer van goederen moest worden teruggegeven (en de compensatoire heffingen bij invoer) enkel door middel van gemiddelden worden bepaald, omdat de hoogte van de belastingdruk in een concrete situatie niet of nauwelijks kon worden vastgesteld.

<sup>193</sup> *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr. 3, p. 12 (MvT). Het resultaat van deze zoektocht moge duidelijk zijn. Het omzetbelastingstelsel, zoals we dat tot op de dag van vandaag kennen, zou de bedoelde bezwaren moeten wegnemen.

markt.<sup>194</sup> Dit was de reden waarom de Europese Commissie een onderzoek startte naar een geschikt omzetbelastingstelsel dat kon gelden in alle lidstaten. Bij dit onderzoek liet de Europese Commissie zich bijstaan door verschillende werkgroepen, die van hun bevindingen verslag deden. Ik doel hierbij op het ABC-rapport, het FFC-Rapport<sup>195</sup> en een door een studiegroep van de EU opgesteld vergelijkend overzicht van mogelijk aanvaardbare alternatieve omzetbelastingssystemen. Deze rapporten behandel ik hieronder kort (paragraaf 2.4.4.2.1 – 2.4.4.2.3). De daaropvolgende acties van de Uniewetgever bespreek ik in paragraaf 2.4.4.2.4. In paragraaf 2.4.4.2.5 trek ik een tussenconclusie.

#### 2.4.4.2.1 ABC-rapport

Het ABC-rapport bevat de bevindingen van een drietal werkgroepen (A, B en C), onder meer bestaande uit afgevaardigden van de belastingadministraties van de toenmalige lidstaten van de EU, die gezamenlijk belast waren met onderzoek naar omzetbelastingharmonisatie binnen Europa. Werkgroepen B en C hadden de opdracht diverse omzetbelastingssystemen in kaart te brengen.<sup>196</sup> Voordat deze omzetbelastingssystemen door de werkgroepen nader werden uitgewerkt, werden eerst de bezwaren in herinnering gebracht die kleefden aan de toen binnen de EU geldende omzetbelastingssystemen.<sup>197</sup> Vervolgens werd een aantal randvoorwaarden uiteengezet, waaraan een (nieuwe) omzetbelasting moest voldoen. Bij de introductie van een (nieuwe) omzetbelasting zou in het bijzonder aandacht moeten worden besteed aan de volgende punten:<sup>198</sup>

1. De belasting moet zorgen voor stabiele belastinginkomsten tegen zo laag mogelijke invorderingskosten (financiële rationaliteit).
2. De belasting moet neutraal zijn wat betreft (inter)nationale concurrentieverhoudingen.
3. De belasting moet een zo min mogelijk effect hebben op de prijs van de producten.
4. De belasting moet een zo min mogelijk invloed hebben op de productiviteit van bedrijven.

Het eerste aandachtspunt spreekt voor zich. Met betrekking tot het tweede aandachtspunt merkten de werkgroepen op dat dit betekent dat een omzetbelasting ervoor moet zorgen

194 Art. 99 EEG-verdrag (thans art. 113 van het VWEU) schreef (schrijft) voor dat omzetbelastingen geharmoniseerd moeten worden, wanneer dit noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen. Zie ook de preambule bij de Eerste richtlijn.

195 Een Engelse vertaling van het ABC-rapport en het FFC-rapport is integraal opgenomen in de IBFD-bundel 1963.

196 Werkgroep A was belast met onderzoek op het gebied van fysieke controles aan de grenzen.

197 Als bezwaren werden genoemd (IBFD-bundel 1963, p. 13): (i) de moeilijkheden bij toepassing van de gemiddelde percentages voor in- en uitvoer (ter voorkoming van omzetbelastingdruk in internationale verhoudingen), (ii) de bevordering van de verticale concentraties (integratie) van bedrijven, (iii) de belemmering voor het vrije goederenverkeer als gevolg van belastinggrenzen en (iv) de complicaties voor de internationale handel die voortvloeien uit de veelheid van systemen. Deze door de werkgroepen opgesomde bezwaren kwamen dus grotendeels overeen met de bezwaren die door de Nederlandse wetgever werden onderkend (zie hiervoor).

198 IBFD-bundel 1963, p. 23 e.v. De werkgroepen merken hierbij op dat in de praktijk niet aan al deze voorwaarden kan worden voldaan. Sterker: door te voldoen aan één van de voorwaarden kan ingeboet worden op een andere voorwaarde. Gezocht moet worden naar een omzetbelastingstelsel dat in de breedte aan de meeste van deze voorwaarden voldoet.

dat (i) verticale concentraties van bedrijven (integratie) worden tegengegaan, in die zin dat de belastingdruk op een product niet mag afhangen van het aantal schakels in de productie- en distributieketen, (ii) vergelijkbare goederen eenzelfde belastingdruk kennen, dat wil zeggen: geen sprake is van discriminatie op wat voor gronden ook, (iii) de belasting eenvoudig moet kunnen worden afgewenteld op de consument en (iv) de heffing geen obstakel vormt voor het bedrijfsleven.<sup>199</sup> Het derde aandachtspunt heeft betrekking op de effecten van een (nieuwe) omzetbelasting op de prijs van de producten in het gehele productie- en distributieproces. De effecten op de prijs hielden volgens de werkgroepen weer nauw verband met de mate waarin een omzetbelasting kan worden afgewenteld op een volgende schakel. Er wordt niet bedoeld op de hoogte van het belastingtarief.<sup>200</sup> Ten aanzien van het laatste aandachtspunt wordt opgemerkt dat de neutraliteit van een belasting (ook) effect heeft op de productiviteit van bedrijven. Hoe neutraler een belasting, hoe minder de productiviteit van bedrijven wordt gehinderd.<sup>201</sup>

Verschillende omzetbelastingssystemen werden vervolgens door de werkgroepen onder de loep genomen. Werkgroep B richtte zich op een eenmalige omzetbelasting in de aan de kleinhandel voorafgaande fase (groothandelsfase) en werkgroep C focuste zich op een eenmalige omzetbelastingheffing in de laatste schakel van de productiefase (eenmalige fabrikantenbelasting), een fabrikantenbelasting, geheven door een stelsel van gefragmenteerde betalingen, en een btw. Werkgroep B kwam tot de conclusie dat een groothandelsbelasting in principe weliswaar neutraal uitpakt voor zover het (inter)nationale concurrentieverhoudingen betreft en verticale bedrijfsconcentraties tegengaat,<sup>202</sup> maar dat de gewenste neutraliteit niet geheel kan worden gewaarborgd als investeringsgoederen, algemene kosten en diensten in de belastingheffing worden betrokken, daar waar – naar ik begrijp – het transacties *tussen belastingplichtigen* betreft.<sup>203</sup> Daarnaast zou de introductie van een dergelijke omzetbelasting serieuze gevolgen hebben voor de prijs van de producten (omdat bestaande omzetbelastingen veelal gefragmenteerd over meerdere schakels van het productie- en distributieproces werden geheven).

Volgens werkgroep C gold hetzelfde voor een eenmalige fabrikantenbelasting. Deze zou alleen volledig neutraal kunnen uitpakken als investeringsgoederen, algemene kosten en diensten zouden worden ontzien van belasting.<sup>204</sup> Ook een fabrikantenbelasting, waarbij de belasting wordt geheven op grond van gefragmenteerde betalingen, heeft te kampen met deze bezwaren. Het enige verschil is dat de belastingheffing dan wordt verdeeld over

199 Wat betreft de *internationale* concurrentieverhoudingen werd door de werkgroepen benadrukt dat de omzetbelasting geen invloed mag hebben op de prijsstructuur van goederen die worden uitgevoerd en dat ingevoerde hetzelfde moeten worden belast als binnenlandse goederen. Dit kon volgens de werkgroepen alleen worden bereikt als geen belastingdruk bestaat op uitgevoerde goederen en ten aanzien van ingevoerde goederen de verschuldigde belasting precies kan worden bepaald.

200 Dit zit besloten in het eerste aandachtspunt, ten aanzien waarvan wordt opgemerkt dat een steeds lager tarief kan worden aanvaard naarmate de heffingsgrondslag wordt verbreed.

201 IBFD-bundel 1963, p. 23 e.v.

202 IBFD-bundel 1963, p. 30.

203 IBFD-bundel 1963, p. 31 en IBFD-bundel 1963, p. 42: '(...) this means therefore that the system must provide that deliveries of investment goods, similar goods and services to taxpayers could be made without collection of tax.'

204 IBFD-bundel 1963, p. 47-48.

meerdere schakels, waardoor de belastingdruk wordt verdeeld. Omzetbelastingheffing over meerdere schakels betekende volgens de werkgroep echter wel dat het systeem moet voorzien in een aftrekmechanisme waarbij ondernemers worden ontlast van belastingdruk die is ontstaan in een eerdere schakel.<sup>205</sup> Ten aanzien van het te hanteren aftrekmechanisme spreekt werkgroep C zijn voorkeur uit voor het 'tax on tax'-systeem. Dit is het systeem waarbij belastingplichtigen de aan hen in rekening gebrachte omzetbelasting (op grondstoffen)<sup>206</sup> in aftrek mogen brengen van de door hen over de omzet verschuldigde belasting. Het alternatief, het zogeheten 'base on base'-systeem,<sup>207</sup> waarbij de door de belastingplichtige gemaakte kosten van de door hem gerealiseerde omzet worden afgetrokken, waarna over het saldo belasting wordt geheven, had niet de voorkeur van de werkgroep, omdat bij een omzetbelastingstelsel met verschillende tarieven en/of vrijstellingen de uiteindelijke belastingdruk op een product een mix is van verschillende tarieven en min of meer wordt bepaald door de belangrijkste componenten van een product.<sup>208</sup> Een ander nadeel van het 'base on base'-systeem is dat een ondernemer die producten verkoopt, die belast zijn tegen verschillende tarieven, moeite zal hebben om zijn aftrekbare inkoop over de verkopen te verdelen. Het 'tax on tax'-systeem kent deze nadelen niet. Dit komt door de aanwezigheid van het zogenoemde 'inhaaleffect'. Dit houdt in dat wanneer het tarief in een latere schakel hoger is dan in een eerdere schakel in de productie- en distributieketen, de uiteindelijke belastingdruk op een product gelijk is aan het tarief in de latere schakel. De uiteindelijke belastingdruk is dan geen mix van verschillende tarieven. Dit betekent dat op ieder moment de belastingdruk op een bepaald product kan worden bepaald, waardoor de neutraliteit bij de uit- en invoer kan worden gewaarborgd en geen moeilijkheden ontstaan bij internationale handel.<sup>209</sup>

Tot slot deed Werkgroep C verslag van het onderzoek naar een btw. Werkgroep C kwam al gauw tot de conclusie dat een btw in vergelijking tot de andere onderzochte omzetbelastingssystemen de hoogste mogelijke mate van economische neutraliteit bewerkstelligt. Dit komt omdat een btw niet alleen aftrek toestaat van btw op grondstoffen (zogenoemde 'physical deductions'<sup>210</sup>), maar ook de mogelijkheid schept btw-aftrek toe te staan ter zake van investeringsgoederen, algemene kosten en diensten (zogenoemde 'financial deductions').<sup>211</sup> Net als bij een gefragmenteerde fabrikantenbelasting, heeft een 'tax on

205 IBFD-bundel 1963, p. 54.

206 Het betreft hier de zogenoemde 'physical deductions'. 'Physical deductions' worden door de werkgroep onderscheiden van 'financial deductions'. Bij 'financial deductions' gaat het om aftrek van (btw op) investeringskosten, algemene kosten en kosten in verband met ingekochte diensten. Als naast 'physical deductions' ook 'financial deductions' zouden zijn toegestaan, dan komt een fabrikantenbelasting, waarbij de belasting wordt geheven op grond van gefragmenteerde betalingen, in de buurt van een btw, welke omzetbelasting door werkgroep C separaat werd onderzocht. Juist vanwege een gebrek aan 'financial deductions' kan een fabrikantenbelasting niet als 'belastingneutraal' doorgaan.

207 Zie ook voorgaande paragraaf (2.4.4.1).

208 Dit brengt volgens de werkgroep nadelen mee bij internationale transacties, met name bij de ontlasting van btw bij uitvoer van goederen en het vaststellen van de belastingdruk ten aanzien van ingevoerde goederen.

209 IBFD-bundel 1963, p. 55-56.

210 Grondstoffen maken immers fysiek deel uit van het eindproduct.

211 IBFD-bundel 1963, p. 60. De aftrekmethodiek wordt uitgebreid behandeld op p. 62-64.

tax'-benadering hierbij de voorkeur.<sup>212</sup> Omdat daarmee alle cumulatieve effecten ten aanzien van grondstoffen, investeringsgoederen, algemene kosten en diensten worden weggenomen, kent een btw geen prikkel voor verticale concentraties van bedrijven en drukt op ieder goed eenzelfde belastingdruk, ongeacht het aantal gepasseerde schakels in de productie- en distributieketen. Daarnaast heeft een btw het voordeel dat het relatief eenvoudig is om af te wentelen. Dit omdat de heffing op een gefragmenteerde wijze plaatsvindt. Ook vanuit een internationaal perspectief wordt met grote precisie bewerkstelligd dat van het buitenland afkomstige goederen hetzelfde worden behandeld als goederen van binnenlandse komaf en zorgt een btw ervoor dat goederen die worden uitgevoerd, worden onttrokken van belastingheffing, zonder dat daarvoor ingewikkelde methodes nodig zijn. Daarnaast heeft een btw het voordeel geen invloed te hebben op de productiviteit van bedrijven. Van de onderzochte btw-systemen (tot en met de laatste schakel in de productiefase, tot en met de groothandelsfase en tot en met de kleinhandelsfase) heeft een btw tot en met de kleinhandelsfase het voordeel dat afbakeningskwesties worden voorkomen, er een lager belastingtarief kan worden gehanteerd en de belastingdruk voor consumenten kenbaarder is. Als nadeel van een btw tot en met de laatste schakel van de productie- en distributieketen wordt genoemd een uitbreiding van het aantal belastingplichtigen en de druk op de administraties van bedrijven in de kleinhandelsfase. Volgens werkgroep C doet dit echter niet af aan de conclusie dat een btw de meeste tot dan toe binnen de EU geldende bezwaren wegneemt: zij komt het meest tegemoet aan de opgesomde criteria waaraan een effectief omzetbelastingstelsel moet voldoen (zie hiervoor).<sup>213</sup> In dat licht lijken de werkgroepen overigens het meeste waarde te hechten aan het vereiste van neutraliteit op het gebied van (inter)nationale concurrentieverhoudingen. Neutraliteit lijkt dus een kerneigenschap te moeten zijn van een omzetbelasting. Het is dan ook niet verwonderlijk dat Werkgroep B de (vereiste) neutraliteit als een 'beginsel' beschouwt waaraan een omzetbelasting moet voldoen.<sup>214</sup>

#### 2.4.4.2.2 FFC-rapport

Het FFC-rapport bevat de bevindingen van het door de Fiscale en Financiële Commissie ('FFC') van de Europese Commissie verrichte onderzoek op het gebied van belemmeringen ten aanzien van een gemeenschappelijke markt binnen de EU. Een van de onderzoeks-onderwerpen betrof de indirecte belastingen. Omdat de werkgroepen A, B en C al bezig waren met een (uitgebreid) onderzoek naar omzetbelastingssystemen in de EU, beperkt de FFC zich tot het onder de aandacht brengen van een aantal bezwaren van de toen in de EU geldende omzetbelastingssystemen en het aandragen van alternatieven.<sup>215</sup>

De FFC was het met de werkgroepen eens dat het noodzakelijk (en urgent) was om cumulatieve omzetbelastingssystemen (cascadestelsels) in de EU de kop in te drukken. De FFC onderschreef de conclusies uit het ABC-rapport, namelijk dat dergelijke omzetbelastingssystemen concurrentievervalsend uitpakken, verticale bedrijfsconcentraties in de hand spelen en internationale handel belemmeren. De FFC stelde vervolgens dat de keuze

<sup>212</sup> IBFD-bundel 1963, p. 62.

<sup>213</sup> IBFD-bundel 1963, p. 73-74.

<sup>214</sup> Werkgroep B heeft het namelijk over het 'neutraliteitsbeginsel'. Zie IBFD-bundel 1963, p. 40.

<sup>215</sup> IBFD-bundel 1963, p. 128.

voor een nieuwe omzetbelasting zou moeten afhangen van het uitgangspunt dat men zou hebben: het vasthouden aan het bestemmingslandbeginsel<sup>216</sup> of het overstappen naar oorsprongslandbeginsel.<sup>217 218</sup> Na een voorkeur te hebben uitgesproken voor het eerbiedigen van het oorsprongslandbeginsel, verklaart de FFC zich voorstander van een algemene, niet-cumulatieve (netto) omzetbelasting: een btw. Omdat het oorsprongslandbeginsel tot uitgangspunt wordt genomen zou echter wel zo veel mogelijk moeten worden gestreefd naar uniformiteit ten aanzien van tarieven, vrijstellingen, verschuldigheid, enzovoorts en zouden lidstaten de vrijheid moeten hebben om een additionele en complementaire omzetbelasting te introduceren in de kleinhandelsfase.<sup>219</sup> Anders dan de werkgroepen sprak de FFC echter wel een voorkeur uit voor de 'base on base'-benadering boven een 'tax on tax'-benadering, maar merkte daarbij op dat wanneer het bestemmingslandbeginsel zouden worden gehanteerd, zowel een 'base on base'- als een 'tax on tax'-aftreksystematiek zou kunnen worden gehanteerd.<sup>220</sup> Samengevat:<sup>221</sup>

"It is appropriate to recall at this point that all attempts at harmonization in this field must start from the necessity of abolishing gross turnover tax at all stages, and that the general application of a net turnover system to all stages in the Common Market requires the adoption of a 'base on base' deduction."

#### 2.4.4.2.3 Vergelijkend overzicht

Na publicatie van het ABC-rapport en het FFC-rapport begin 1963<sup>222</sup> maakten de hoofden van de nationale belastingadministraties de wens kenbaar om in het bezit te worden gesteld van een overzicht van de voor- en nadelen van de verschillende in studie genomen omzetbelastingssystemen. Dit overzicht werd vervolgens door een werkgroep (studiegroep C<sup>223</sup>) van de

216 Het belasten van goederen en diensten in het land waar het verbruik of de consumptie plaatsvindt, ongeacht waar de goederen of diensten zijn 'geproduceerd'.

217 Het belasten van goederen en diensten in het land waar de goederen of diensten zijn 'geproduceerd', ongeacht waar het verbruik of de consumptie plaatsvindt.

218 IBFD-bundel 1963, p. 124. De FFC merkt op dat, daar waar het oorsprongslandbeginsel wordt geambieerd, er geen noodzaak bestaat fiscale grenzen te handhaven en geen vrijstellingen of belastingteruggaven dienen plaats te vinden als goederen of diensten de grens over gaan. Het vasthouden aan het bestemmingslandbeginsel gaat daarentegen wel uit van het bestaan van fiscale grenzen, waarbij goederen of diensten die de grens over gaan vrij dienen te zijn van belasting en dienen te worden belast in het land van aankomst/consumptie (IBFD-bundel 1963, p. 146-147).

219 IBFD-bundel 1963, p. 124 en p. 126. Het hanteren van verschillende belastingtarieven zou namelijk verstoringen in de hand werken, met name daar waar het de internationale handel betreft (IBFD-bundel 1963, p. 147). Daarnaast zou het rechtskarakter van de omzetbelasting als verbruiksbelasting in het geding kunnen komen (*Kamerstukken II* 1965/1966, 8556, nr. 2 (Nota over de harmonisatie van belasting in de Europese Gemeenschap), p. 6 (rk)).

220 IBFD-bundel 1963, p. 125.

221 IBFD-bundel 1963, p. 148.

222 In het voorwoord van de vertaler van de IBFD-bundel 1963 wordt als publicatiedatum van het FFC-rapport 1 februari 1963 genoemd. Van het ABC-rapport wordt geen publicatiedatum genoemd. Uit het ABC-rapport zelf kan worden afgeleid dat het rapport in 1962 is samengesteld. De vertaling van het ABC-rapport en het FFC-rapport was in mei 1963 gereed.

223 Niet te verwarren met werkgroep C van het ABC-rapport.



EU opgesteld.<sup>224</sup> In de begeleidende tekst bij het overzicht worden door de studiegroep eerst de voornaamste bezwaren in herinnering gebracht die kleefden aan de toen binnen de EU geldende omzetbelastingssystemen, zoals ook opgetekend in het ABC- en het FFC-rapport. Met deze bezwaren in het achterhoofd, werd (ook) door studiegroep C onderzoek gedaan naar diverse omzetbelastingssystemen. Naast het zoveel mogelijk opheffen van bedoelde bezwaren zou een nieuw omzetbelastingstelsel ook door de lidstaten als wetenschappelijk systeem moeten worden aanvaard. De onderzochte systemen werden door studiegroep C onderverdeeld in twee groepen: (i) de niet-cumulatieve belastingen, welke in één enkele fase van de productie- en distributiefasen worden geheven, en (ii) de niet-cumulatieve belastingen, waarbij de heffing wordt verdeeld over meerdere fasen.<sup>225</sup> Volgens de onderzoekers kwam een fabrikantenbelasting (hetzij in één fase, hetzij geheven door een stelsel van gefragmenteerde betalingen, hetzij een btw) 'vanwege een gebrek aan neutraliteit' niet in aanmerking als nieuw gemeenschappelijk systeem. Een eenmalige kleinhandelsbelasting kon evenzeer buiten beschouwing worden gelaten, nu deze op grond van tal van overwegingen in bepaalde landen niet voor verwezenlijking vatbaar zou zijn. De onderzoekers stelden vervolgens een shortlist samen van drie systemen, waaruit volgens hen een keuze gemaakt zou moeten worden. Het betrof (i) een eenmalige heffing in de aan de kleinhandel voorafgaande fase (groothandelsbelasting), (ii) een btw, waarbij de heffing zich niet verder zou uitstrekken dan tot en met de groothandelsfase en (iii) een btw, waarbij de heffing zich zou uitstrekken tot en met de kleinhandelsfase.<sup>226</sup> De voor- en nadelen van deze systemen werden vervolgens naast elkaar gezet in een vergelijkend overzicht.<sup>227</sup> Uit dit overzicht blijkt dat al deze drie systemen 'zo goed als volledig' neutraal ten opzichte van de concurrentieverhoudingen op nationaal vlak zijn (mits op een zo eenvoudig en zuiver mogelijke wijze worden toegepast), maar dat een zeker risico van verstoringen bestaat naar gelang de afwenteling niet volledig slaagt en indien de fraude omvangrijk is. Deze risico's waren volgens studiegroep C het laagst bij een btw die zich uitstrekt over alle schakels van de productie- en distributieketen. Voor de neutraliteit ten opzichte van de concurrentieverhoudingen met betrekking tot het internationale verkeer wordt in het overzicht geen onderscheid gemaakt tussen de onderzochte systemen. In alle systemen vindt bij de in- en uitvoer een volledige en nauwkeurige belastingheffing en -onthefing plaats. Dat wil zeggen: in de vergeleken systemen worden goederen die worden ingevoerd even zwaar belast als goederen die worden betrokken van binnenlandse leveranciers en heeft de belasting geen invloed op de prijzen van goederen die worden uitgevoerd en aldus de internationale mededingingsneutraliteit gewaarborgd is. Verder volgt uit het schema dat de prikkel tot fraude het hoogst is bij een groothandelsbelasting, vanwege het

224 'Vergelijkend overzicht van de voor- en naderen van de verschillende systemen, welke in aanmerkingen kunnen komen om als gemeenschappelijk omzetbelastingstelsel te kunnen worden aanvaard (opgesteld door een werkgroep van de E.E.G.), opgenomen als bijlage II, *Kamerstukken II* 1965/1966, nr. 3 (Bijlagen I t/m VII van de Nota over de harmonisatie van belasting in de Europese Gemeenschap).

225 Bijlage II bij *Kamerstukken II* 1965/1966, 8556, nr. 2 (Nota over de harmonisatie van belasting in de Europese Gemeenschap), p. 5.

226 Bijlage II bij *Kamerstukken II* 1965/1966, 8556, nr. 2 (Nota over de harmonisatie van belasting in de Europese Gemeenschap), p. 5-6.

227 Bijlage II bij *Kamerstukken II* 1965/1966, 8556, nr. 2 (Nota over de harmonisatie van belasting in de Europese Gemeenschap), p. 7.

relatief hoge verschuldigde btw-bedrag, en het laagst is bij een btw, doordat de afnemer de voorbelasting mag aftrekken. Een btw had dus de voorkeur.

#### 2.4.4.2.4 Visie van de Uniewetgever

Mede op grond van de resultaten van de hiervoor besproken studies stelde de Europese Commissie, die de genoemde bezwaren van de cumulatieve cascadestelsels onderschreef,<sup>228</sup> ontwerpen op voor onder meer een Eerste en Tweede richtlijn. Na een aantal wijzigingen werden deze richtlijnen door de Raad op 9 februari 1967 aanvaard en op 11 april 1967 vastgesteld.<sup>229</sup> Op grond van deze richtlijnen werden lidstaten verplicht om uiterlijk op 1 januari 1970 een btw in te voeren. In de preambules van de richtlijnen komt de doelstelling van de Uniewetgever ten aanzien de wijze van heffing naar voren. Gelet op het belang van deze preambules en de preambules bij de latere richtlijnen neem ik hieronder enkele overwegingen integraal op.

Zo wordt in de preambule van de Eerste richtlijn overwogen:<sup>230</sup>

“(…) dat het verwezenlijken van deze doelstelling [het instellen van een gemeenschappelijke markt waarin een gezonde mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een binnenlandse markt; BH] vooronderstelt dat in de Lid-Staten wetgevingen inzake omzetbelasting worden toegepast welke de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten binnen de gemeenschappelijke markt niet belemmeren;

(…) dat de thans geldende wetgevingen niet aan voormelde vereisten voldoen; dat het derhalve in het belang van de gemeenschappelijke markt is om een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting tot stand te brengen, welke ten doel heeft de factoren, die de mededingingsvoorwaarden zowel op nationaal als op communautair niveau zouden kunnen vervalsen, zoveel mogelijk uit te schakelen en welke harmonisatie het mogelijk maakt om vervolgens te komen tot het doel van de afschaffing van het belastingen bij invoer en het ontlasten bij uitvoer in het handelsverkeer tussen Lid-Staten;

(…) dat uit de verrichte studies is gebleken dat deze harmonisatie dient te leiden tot afschaffing van de cumulatieve cascadestelsels en tot aanvaarding door alle Lid-Staten van een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde;

(…) dat een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde de grootste mate van eenvoud en neutraliteit verkrijgt wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van productie en distributie, zomede het gebied van diensten omvat; (...).

(…) dat de vervanging van de in het merendeel der Lid-Staten geldende cumulatieve cascadestelsels door het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde

228 Als voornaamste bezwaar noemt de Europese Commissie dat de toen geldende cumulatieve cascadestelsels zowel nationaal als internationaal distorsies veroorzaken van de mededingingsverhoudingen vanwege een gebrek aan ‘neutraliteit’. Zie in dat verband *Kamerstukken II* 1965/1966, 8556, nr. 2 (Nota over de harmonisatie van belasting in de Europese Gemeenschap), p. 6 (rk).

229 *PbEG* 14 april 1967. Voor een toelichting op de gang van zaken rondom het Europese wetgevingsproces verwijs ik naar *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr. 3, p. 11 (MvT) en *Kamerstukken II* 1965/66, 8556, nr. 2, p. 5-12 (Nota over de harmonisatie van belasting in de Europese Gemeenschap).

230 Pt. 2-5 en pt. 8.

(...) moet leiden tot neutraliteit ten aanzien van de mededinging in die zin dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk zal rusten ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen en dat in het internationale handelsverkeer de hoogte van de belastingdruk op de goederen bekend zal zijn zodat een nauwkeurige compensatie van deze druk kan worden bewerkstelligd; (...)."

In de Tweede richtlijn, die onder meer de technische randvoorwaarden van de btw schept, wordt onder meer overwogen:<sup>231</sup>

'(...) dat er evenwel procedures moeten worden geschapen om enerzijds de neutraliteit ten aanzien van de mededinging tussen de Lid-Staten te waarborgen en om anderzijds de bedoelde verschillen [in belastingheffing; BH] geleidelijk te beperken of af te schaffen, (...).'

Uit deze overwegingen kan worden afgeleid dat het de Uniewetgever met name te doen was om de (mededingings)neutraliteit van de btw. Hiermee vallen de doelstellingen van de Uniewetgever samen met de bevindingen uit de in opdracht van de Europese Commissie uitgevoerde studies, waarin de nadruk ook lag op deze neutraliteit. Mededingingsneutraliteit betekent, aldus de overwegingen van de preambules, dat op soortgelijke goederen eenzelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de bedrijfskolom, dat bij grensoverschrijdende transacties de belastingdruk op goederen bekend is, zodat deze bij in- en uitvoer kan worden gecompenseerd, en dat de mededinging tussen de lidstaten van de EU wordt gewaarborgd. Door de btw te heffen op de wijze zoals voorgesteld in de richtlijnen zouden de nadelen van de binnen de EU bestaande cumulatieve cascadesystemen moeten worden weggenomen: verticale bedrijfsconcentraties (integratie) zouden niet langer moeten worden bevorderd en de belasting zou een zo min mogelijk effect moeten hebben op de prijzen van de producten en productiviteit van bedrijven.<sup>232</sup>

De in de Eerste en Tweede richtlijn geformuleerde doelstellingen zijn in mindere of meerdere mate overgenomen in de latere Zesde richtlijn en de Btw-richtlijn: in mindere mate in de Zesde richtlijn, omdat de Eerste richtlijn naast deze richtlijn zijn geldigheid behield en in meerdere mate in de Btw-richtlijn, omdat de Eerste (en Zesde) richtlijn met de invoering

<sup>231</sup> Pt. 3.

<sup>232</sup> Op grond van art. 1 van de Eerste richtlijn waren lidstaten gehouden om uiterlijk op 1 januari 1970 hun omzetbelastingstelsel te vervangen door een btw. In de memorie van toelichting bij de Wet OB 1968, waarmee de btw in Nederland op 1 januari 1969 werd geïntroduceerd, komt de doelstelling van de Nederlandse wetgever slechts summierlijk boven drijven. De wetgever sluit zich korthedshalve aan bij de Uniewetgever. Samenvattend wordt gesteld: "Aan het bestaande cumulatieve cascadestelsel zijn vanwege het gebrek aan voldoende interne en externe neutraliteit [uit de context van deze passage leid ik af dat de wetgever met interne neutraliteit doelt op nationale verhoudingen en met externe neutraliteit refereert aan internationale verhoudingen] bezwaren verbonden. Het verstoort de concurrentieverhoudingen, belemmert differentiatie en staat een juiste afrekening van de belasting aan de grenzen in de weg. Door de ontwikkelingen in de E.G. (...) hebben de nadelen een bijzonder accent gekregen. Het is daardoor noodzakelijk geworden zo spoedig mogelijk over te gaan op een neutraler stelsel. Als zodanig komt in aanmerking de BTW, het stelsel dat door de Ministerraad van de E.E.G. in het kader van de harmonisatie van de omzetbelasting is aangewezen als het toekomstige gemeenschappelijke Europese stelsels." (*Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr. 3, p. 14 (MvT)).

van de Btw-richtlijn werd(en) ingetrokken.<sup>233</sup> Enkele overwegingen in de preambule bij de Eerste (en Zesde) richtlijn werden daarom opnieuw opgenomen in de preambule.

In de preambule bij de Zesde richtlijn wordt onder meer overwogen:<sup>234</sup>

‘(...) dat rekening dient te worden gehouden met het doel van de afschaffing van het belasting bij invoer en het ontlasten bij uitvoer in het handelsverkeer tussen de Lid-Staten, onder waarborging van de neutraliteit van het gemeenschappelijk stelsel van omzetbelasting met betrekking tot de oorsprong van de goederen en diensten, opdat uiteindelijk een gemeenschappelijke markt tot stand wordt gebracht waarin een gezonde mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een echte binnenlandse markt; (...)’

De preambule bij de Btw-richtlijn meldt:<sup>235</sup>

“Het verwezenlijken van de doelstelling een interne markt in te stellen vooronderstelt dat in de lidstaten wetgevingen inzake omzetbelasting worden toegepast die de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren. Het is derhalve noodzakelijk om door middel van een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (BTW) een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting tot stand te brengen die ten doel heeft, de factoren die de mededingingsvoorwaarden op nationaal of op communautair niveau zouden kunnen vervalsen, zoveel mogelijk uit te schakelen.

Een BTW-stelsel verkrijgt de grootste mate van eenvoud en neutraliteit wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van de productie en de distributie, zomede het verrichten van diensten omvat. Het is derhalve in het belang van de interne markt en van de lidstaten een gemeenschappelijk stelsel te aanvaarden dat tevens op de kleinhandelsfase wordt toegepast.

Het gemeenschappelijke BTW-stelsel moet – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd – uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.”

De btw wordt in haar huidige vorm dus geheven om de grootst mogelijke mate van (mededingings)neutraliteit te bereiken. Er mag gevoeglijk worden aangenomen dat ook de nationale wetgever dit streven voor ogen heeft gehad, aangezien hij de overwegingen van de Uniewetgever tot de zijne heeft gemaakt.<sup>236</sup>

#### 2.4.4.2.5 Tot slot

De opstellers van het ABC-rapport, het FFC-rapport en het vergelijkend overzicht kwamen allemaal tot de conclusie dat binnen de EU een btw tot en met de kleinhandelsfase het meest geschikte en neutrale omzetbelastingstelsel zou zijn. Met dit stelsel zouden de bezwaren

<sup>233</sup> Hoewel met de Btw-richtlijn geen inhoudelijke wijzigingen ten opzichte van de eerdere richtlijnen werden beoogd, maar slechts een verduidelijking en herschikking omvatte (pt. 1 en 2 van de preambule bij de Btw-richtlijn).

<sup>234</sup> Pt. 4. Opvallend is dat in het voorstel voor een Zesde richtlijn en in de toelichting daarop van de Europese Commissie met geen woord wordt gerept over deze doelstellingen (Commissie (COM (73) 950, 20 juni 1973).

<sup>235</sup> Pt. 4, 5 en 7.

<sup>236</sup> Zie voetnoot 232.

van de toen geldende omzetbelastingssystemen nagenoeg geheel worden weggenomen. Introductie van een btw zou verticale bedrijfsconcentraties tegengaan, de belastingdruk niet laten afhangen van het aantal schakels in de productie- en distributieketen en ervoor zorgen dat de belastingdruk eenvoudig zou kunnen worden vastgesteld in internationale transacties en zou kunnen worden afgewenteld op de volgende schakel in de productie- en distributieketen. Er bestond geen consensus over de te hanteren aftreksystematiek binnen het btw-systeem. Zo sprak de FFC een duidelijke voorkeur uit voor een 'base on base'-methode, terwijl het ABC-rapport de 'tax on tax'-methode laat prevaleren. Dit komt waarschijnlijk doordat het ABC-rapport vasthield aan het bestemmingslandbeginsel, terwijl de FFC dit ter discussie stelde en uiteindelijk koos voor het oorsprongslanbeginsel en beide beginselen (volgens de FFC) ieder een specifieke aftreksystematiek rechtvaardigen. Het is wellicht daarom dat Studiegroep C, de opsteller van het vergelijkend overzicht, geen duidelijke voorkeur uitsprak over de te hanteren aftrekmethode. De Uniewetgever nam voornoemde conclusies tot de zijne en introduceerde de btw. Uit de richtlijnsgeschiedenis kan duidelijk worden opgemaakt dat de (huidige) btw wat betreft de wijze van heffing, beoordeeld naar haar uiterlijke kenmerken, als doel heeft de (mededingings)neutraliteit te verzekeren. Als antwoord op de vraag naar wat de beoogde heffingswijze van de btw is volstaat dus 'zo neutraal mogelijk'.

#### 2.4.5 *Intermezzo: de verschijningsvormen van het neutraliteitsbeginsel*

De neutraliteit als beginsel van de btw wordt ook door het HvJ erkend.<sup>237</sup> Zoals hierna zal blijken, kent het neutraliteitsbeginsel verschillende verschijningsvormen. Het is voor de beantwoording van de centrale onderzoeksvraag van belang deze verschijningsvormen van het neutraliteitsbeginsel (als beoogde heffingswijze van de btw) in kaart te brengen, zodat de toetsing van het Unierecht en het nationale recht aan het rechtskarakter van de btw op een juiste wijze geschiedt. In deze paragraaf zal ik de rechtspraak van het HvJ over de neutraliteit van de btw rubriceren (paragraaf 2.4.5.2). Mede teneinde de rechtspraak van het HvJ in de context van de voorgaande paragraaf te kunnen plaatsen, besteed ik eerst kort aandacht aan het neutraliteitsbeginsel in de literatuur (paragraaf 2.4.5.1). Ik rond deze paragraaf af met een conclusie, waarin ik tevens mijn eigen opvatting ventileer (paragraaf 2.4.5.3).

##### 2.4.5.1 *Enkele opvattingen over het neutraliteitsbeginsel in de literatuur*

###### 2.4.5.1.1 *Uitwendige neutraliteit (stelselneutraliteit)*

De hiervoor beschreven en in de Btw-richtlijnen opgenomen dimensie van het neutraliteitsbeginsel wordt in de literatuur ook wel neutraliteit volgens de stelselrichtlijnen, stelselneutraliteit, mededingingsneutraliteit of uitwendige neutraliteit genoemd.<sup>238</sup> Het gaat hierbij – kort gezegd – om de neutraliteit die zegt dat het niet moet uitmaken van wie een consument een goed koopt of een dienst betreft, omdat de (prestaties van de) ene ondernemer niet anders mag (mogen) worden behandeld dan de (prestaties van de)

<sup>237</sup> Van Hilten heeft de evolutie van het neutraliteitsbeginsel in rechtspraak van het HvJ bondig opgetekend in haar inaugurele rede (Van Hilten 2010).

<sup>238</sup> Van Hilten 2010, p. 13 e.v.

andere ondernemer en de btw-druk voor consumenten gelijk moet zijn, ongeacht de lengte en samenstelling van de productie- en distributieketen.<sup>239</sup>

De stelselneutraliteit kan in de eerste plaats op een economische en op een juridische manier worden benaderd. Met economische neutraliteit wordt gedoeld op voorkoming van concurrentieverhoudingen *tussen ondernemers*. De btw mag hier (in beginsel) geen invloed op hebben. De economische neutraliteit komt in het geding als ondernemers de belasting niet of in onvoldoende mate kunnen doorberekenen aan (uiteindelijk) de consument, in welk geval de btw als een soort bedrijfsbelasting zal uitpakken;<sup>240</sup> niet (enkel) de consument, maar (ook) de ondernemer wordt belast.<sup>241</sup> Met juridische neutraliteit wordt gedoeld op de strikte evenredigheid van de belasting aan de prijs, waardoor het voor de consument geen verschil mag maken bij welke ondernemer hij een bepaald goed of een bepaalde dienst koopt. Hierbij wordt gedoeld op voorkomen van concurrentieverhoudingen *tussen goederen en/of diensten*. Van Doesum hanteert wat betreft het onderscheid tussen de economische en juridische dimensie een meer door de rechtspraak van het HvJ ingegeven benadering.<sup>242</sup> De economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel kan volgens Van Doesum slechts worden beoordeeld in bepaalde aangewezen verhoudingen en houdt in dat de neutraliteit meebrengt dat de belasting de optimale verdeling van de welvaart niet, of zo min mogelijk mag verstoren. De hoogte van de belasting moet onafhankelijk zijn van de lengte van de bedrijfskolom, waarin bovendien geen cumulatie van belasting mag optreden;<sup>243</sup> de belasting moet strikt evenredig zijn aan de prijs,<sup>244</sup> moet kunnen worden afgewenteld en mag slechts drukken op de consument. Dubbele heffing en dubbele niet-heffing is dus niet geoorloofd. In de juridische dimensie is de neutraliteit volgens

239 Cornielje, Cursus Belastingrecht OB.0.0.5.D, Van Hilten 2010, p. 15 en Bomer 2012, p. 43.

240 Zie ook Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 47, waar wordt betoogd dat neutraliteit slechts een relatieve aangelegenheid is. Volgens de auteurs mag een btw best concurrentieverhoudingen verstoren (bijvoorbeeld door de afwentelingsmogelijkheid te verkleinen), mits dit ook uitdrukkelijk democratisch wordt vastgesteld.

241 De economische neutraliteit houdt daarmee nauw verband met het beoogde object van heffing (paragraaf 2.4.3.2).

242 Van Doesum 2009, p. 31-34.

243 Waarmee Van Doesum lijkt te doelen op de van de stelselneutraliteit te onderscheiden inwendige neutraliteit (paragraaf 2.4.5.1.2).

244 Het vereiste dat de belasting evenredig moet zijn aan de prijs wordt door het HvJ als beginsel gezien. Zie bijvoorbeeld HvJ 10 juli 2008, nr. C-484/06, V-N 2008/41.23 (*Koninklijke Ahold*), r.o. 38, waarin het HvJ overweegt: 'Wat betreft het evenredigheidsbeginsel, volgt uit artikel 2, eerste alinea, van de Eerste richtlijn dat de btw een algemene verbruiksbelasting is die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten verbruiksbelasting is die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten.' Dit evenredigheidsbeginsel moet overigens worden onderscheiden van het 'evenredigheidsbeginsel' dat wordt gebruikt om aan te geven of een maatregel geschikt en noodzakelijk is, in welk geval het evenredigheidsbeginsel ook wel wordt aangeduid als het 'proportionaliteitsbeginsel'. Zie ook Van Doesum 2010, p. 32, voetnoot 32 en de daar aangehaalde jurisprudentie van het HvJ en literatuur.

Van Doesum een bijzondere verschijningsvorm van het algemene gelijkheidsbeginsel.<sup>245</sup> Dit houdt in dat concurrerende ondernemers niet verschillend mogen worden behandeld voor gelijksoortige, met elkaar concurrerende, goederen en diensten. Het uit hoofde van de btw door de belastingdienst te ontvangen bedrag moet dan precies overeenkomen met het uit hoofde van de btw op de factuur aangegeven en het door de eindverbruiker aan de belastingplichtige betaalde bedrag.<sup>246</sup>

In de tweede plaats kan wat betreft de stelselneutraliteit een onderscheid worden gemaakt tussen interne en externe neutraliteit.<sup>247</sup> Volgens Van Hilten & Van Kesteren (2012, p. 15) heeft interne neutraliteit dezelfde betekenis als de hiervoor (eerst)bedoelde economische neutraliteit. Onder externe neutraliteit wordt verstaan dat de heffing bij invoer gelijk dient te zijn aan de binnenlandse belastingdruk op hetzelfde goed, terwijl de teruggaaf bij uitvoer niet meer of minder mag zijn dan de in het binnenland geheven belasting. Deze verschijningsvorm raakt niet alleen de concurrentieverhoudingen tussen goederen en/of diensten, maar ook de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers en is derhalve zowel op de juridische als op de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel terug te voeren. Een te lage teruggaaf heeft immers tot gevolg dat de btw als een soort bedrijfsbelasting uitpakt.<sup>248</sup> De externe neutraliteit heeft (als onderdeel van de economische neutraliteit) dus vooral betrekking op het handelsverkeer met het buitenland, daar waar de interne neutraliteit ziet op binnenlandse verhoudingen.<sup>249</sup>

#### 2.4.5.1.2 Inwendige neutraliteit

Uit rechtspraak van het HvJ volgt dat van de uitwendige c.q. stelselneutraliteit de zogenaamde inwendige neutraliteit kan worden onderscheiden.<sup>250</sup> Anders dan de uitwendige neutraliteit wordt de inwendige neutraliteit beoordeeld vanuit het perspectief van de ondernemer, dat wil zeggen: in situaties waarin de *ondernemer zelf* ondervindt of dreigt te ondervinden van de btw.<sup>251</sup> Het gaat daarbij dus niet om een beoordeling van de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers en goederen en/of diensten. Vanuit de inwendige neutraliteit bezien, betekent het nastreven van het doel van de btw (het belasten van

245 Zie bijvoorbeeld HvJ 27 april 2006, nrs. C-443/04 en C-444/04, *BNB* 2006/256 (*Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*), r.o. 35, waarin het HvJ overweegt: "Uit de rechtspraak van het Hof volgt (...) dat het (...) de lidstaten niet toestaat om inbreuk te maken op de doelstellingen van de Zesde richtlijn of op de gemeenschapsrechtelijke beginselen, in het bijzonder het beginsel van gelijke behandeling, dat op het gebied van de BTW tot uitdrukking komt in het beginsel van fiscale neutraliteit (...)." Zie ook HvJ 10 juli 2008, nr. C-484/06, *V-N* 2008/41.23 (*Koninklijke Ahold*), r.o. 36. Daarin overweegt het HvJ: "Het beginsel van fiscale neutraliteit, dat de uitdrukking vormt van het beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de btw (...)."

246 Zie ook HvJ 10 juli 2008, nr. C-484/06, *V-N* 2008/41.23 (*Koninklijke Ahold*), r.o. 36, HvJ 24 oktober 1996, nr. C-317/94, *V-N* 1996/4573 (*Elida Gibbs*), r.o. 24, HvJ 5 maart 2009, nr. C-302/07, *V-N* 2009/12.13 (*Wetherspoon*) en HvJ 19 december 2012, nr. C-310/11, *V-N* 2013/11.15 (*Grattan*), r.o. 30.

247 Van Hilten & Van Kesteren 2012, p. 15, Bomer 2012, p. 44, Van Doesum 2009, p. 33. Zie ook *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr. 3, p. 14 (MvT).

248 Van Doesum 2009, p. 33-34.

249 Bomer 2012, p. 44 en Chin-Oldenziel, *Cursus Belastingrecht* EBR.6.1.1.C.b2.

250 Niet te verwarren met de hiervoor besproken interne neutraliteit (als uitwerking van de uitwendige neutraliteit).

251 Van Hilten 2010, p. 16.



consumptie door (en van) de consument op een neutrale manier) dat de btw voor de ondernemer, als onbezoldigd rijkskassier,<sup>252</sup> een zo min mogelijk last mee moet brengen. Dit houdt in dat de btw eenvoudig moet kunnen worden afgewenteld op het subject dat de btw beoogt te belasten: de consument. Hierbij geniet het de voorkeur dat daarbij geen voorfinancieringsnadeel optreedt. Daarnaast zouden administratieve voorwaarden en voorschriften zoveel mogelijk moeten worden teruggedrongen.<sup>253</sup> Een ander voorbeeld van een mogelijke verstoring van de inwendige neutraliteit betreft het geval waarin cumulatie dreigt te ontstaan, omdat de btw niet aftrekbaar lijkt te zijn. Volgens Van Hilten zijn dit situaties waarvoor de Uniewetgever niet de term 'neutraliteit' hanteert.<sup>254</sup> Hoewel de Uniewetgever er inderdaad niet met zoveel woorden over spreekt, heeft hij zich hiervan wel vergewist. In het ABC-rapport kwam namelijk al tot uitdrukking dat het voor de mededingingsneutraliteit van belang is dat de belasting geen obstakel mag vormen voor het bedrijfsleven, hetgeen (onder meer) betekent dat een ondernemer door middel van een aftrekmechanisme moet worden ontlast van de belastingdruk die is ontstaan in een eerdere schakel.<sup>255</sup> Daaruit kan worden opgemaakt dat de inwendige neutraliteit niet los van de mededingingsneutraliteit kan worden gezien en logischerwijs uit de stelselneutraliteit voortvloeit.<sup>256</sup> Deze kan immers onvoldoende worden gewaarborgd als een ondernemer in de bedrijfskolom hinder van de btw ondervindt, bijvoorbeeld doordat hij de aan hem in rekening gebrachte btw niet kan aftrekken. Bomer gaat een stap verder.<sup>257</sup> Volgens hem is het juist de stelselneutraliteit die beoogt economische activiteiten van voorbelasting te bevrijden: het is gericht op het belasten van het verbruik van goederen en diensten en het bevrijden van economische activiteiten van voorbelasting. Een ondernemer die in de productiefase btw betaalt moet hiervan dus zoveel mogelijk worden ontlast. Van de stelselneutraliteit onderscheidt Bomer de neutraliteit als uitdrukking van het gelijkheidsbeginsel.<sup>258</sup> Hieronder moet – kort gezegd – worden verstaan het beginsel dat soortgelijke goederen en diensten die met elkaar concurreren niet ongelijk mogen worden behandeld vanuit een btw-perspectief. Daarnaast vereist deze verschijningsvorm van het neutraliteitsbeginsel dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten voor de btw-heffing niet verschillend mogen worden behandeld.

#### 2.4.5.2 *Het neutraliteitsbeginsel in de rechtspraak van het HvJ*

In zijn dissertatie heeft Swinkels getracht de veelheid aan rechtspraak van het HvJ over het neutraliteitsbeginsel te rubriceren.<sup>259</sup> Volgens Swinkels komt het neutraliteitsbeginsel in vier hoedanigheden voor:

1. Het verbod van cumulatie van belasting.

252 Vgl. HvJ 20 oktober 1993, nr. C-10/92, V-N 1994/593 (*Balocchi*), r.o. 25.

253 Van Hilten & Van Kesteren 2012, p. 13.

254 Van Hilten 2010, p. 16-17.

255 IBFD-bundel 1963, p. 25 en 54.

256 Zie ook Van Doesum 2009, die het verbod op cumulatie van belasting schaaft onder de economische dimensie van het neutraliteitsbeginsel (zie ook hiervoor). Vgl. Merckx 2011, p. 33.

257 Bomer 2013, p. 10-12.

258 Daar waar Van Doesum deze nog onder de stelselneutraliteit schaaft (als invulling van de juridische dimensie) (paragraaf 2.4.5.1.1).

259 Swinkels 2001, p. 26 e.v. Vgl. de door A-G Kokott aangebrachte rubricering in haar conclusie (pt. 56-59) bij HvJ 10 april 2008, nr. C-309/06, V-N 2008/21.22 (*Marks & Spencer*).



2. Neutraliteit tussen belastingplichtigen.
3. Neutraliteit tussen eindverbruikers.
4. Neutraliteit tussen transacties.

Omdat het door Swinkels gemaakte onderscheid naar mijn mening nog steeds actueel is, bespreek ik bedoelde verschijningsvormen hierna kort (paragraaf 2.4.5.2.1 – 2.4.5.2.4). Gelet op de omvang van deze studie, zal ik daarbij niet uitputtend zijn. Ik beperk mij tot een verwijzing naar enkele onderscheidende arresten van het HvJ, waarin een belangrijke rol voor het neutraliteitsbeginsel is weggelegd. In paragraaf 2.4.5.2.5 sta ik stil bij hun onderlinge verhoudingen.

#### 2.4.5.2.1 Het verbod op cumulatie van belasting

Belastingneutraliteit vergt allereerst dat geen cumulatie van belasting mag optreden. Een belangrijk aspect van het verbod op cumulatie van belasting is het in aftrek toestaan van in rekening gebrachte btw. In het *Rompelman*-arrest overwoog het HvJ bijvoorbeeld dat:<sup>260</sup>

“De aftrekregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van btw zijn onderworpen.”

In het verlengde daarvan overwoog het HvJ in het *Elida Gibbs*-arrest:<sup>261</sup>

“23. Ter waarborging van de volstrekte neutraliteit van het mechanisme ten opzichte van de belastingplichtigen voorziet hoofdstuk XI van de Zesde richtlijn in een aftrekregeling teneinde de belastingplichtige vrij te stellen van elke onverschuldigde BTW. (...)”

In de zaak *Abbey National*<sup>262</sup> voegt het HvJ hieraan toe:

“35. (...) Elke andere uitlegging van artikel 17 van de Zesde richtlijn [ontstaan en omvang van de aftrek; BH] zou in strijd zijn met het beginsel van volledige neutraliteit van het BTW-stelsel ten aanzien van de fiscale belasting van alle economische activiteiten van het bedrijf, op voorwaarde dat deze zelf aan BTW zijn onderworpen, en zou de ondernemer bij het verrichten van zijn economische activiteit belasten met de kosten van BTW, zonder dat hij deze zou kunnen aftrekken.”

In het *Commissie/Hongarije*-arrest<sup>263</sup> ging het HvJ specifiek in op de positie van de ondernemer. In de zaak die leidde tot dit arrest stond de vraag centraal of een door Hongarije gehanteerde aftrekregeling verenigbaar was met het Unierecht. In Hongarije was teruggaaf van btw (het saldo van de verschuldigde minus de aftrekbare btw) uitgesloten wanneer

<sup>260</sup> HvJ 14 februari 1985, nr. C-268/83, *BNB* 1985/315 (*Rompelman*), r.o. 19. Zie bijvoorbeeld ook: HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08, *V-N* 2009/56.13 (*AB SKF*) en HvJ 22 december 2010, nr. C-277/09, *V-N* 2011/8.19 (*RBS Deutschland*).

<sup>261</sup> HvJ 24 oktober 1996, nr. C-317/94, *V-N* 1996/4573 (*Elida Gibbs*).

<sup>262</sup> HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98, *V-N* 2001/15.26 (*Abbey National*).

<sup>263</sup> HvJ 28 juli 2011, nr. C-274/10, *V-N* 2011/39.18 (*Commissie/Hongarije*).

de belastingplichtige de tegenprestatie (inclusief btw) voor de handelingen waarmee de aftrekbare btw verband hield, nog niet had betaald. Het HvJ oordeelde dat:

“45. (...) de door de lidstaten ter zake<sup>264</sup> vastgestelde regeling geen afbreuk mag doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen. Een dergelijke regeling moet met name de belastingplichtige in staat stellen, op passende wijze de gehele uit dat btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen, waarbij de teruggave binnen een redelijke termijn moet geschieden door betaling in gereed geld of op een gelijkwaardige wijze en de wijze van teruggave in geen geval voor de belastingplichtige enig financieel risico mag meebrengen.”

Mede op grond hiervan kwam het HvJ tot de conclusie dat Hongarije haar verplichtingen onder de Btw-richtlijn niet was nagekomen.

Uit de hiervoor geciteerde rechtspraak kan worden opgemaakt dat het neutraliteitsbeginsel meebrengt dat de ondernemer (als belastingontvanger voor rekening van de staat) moet worden bevrijd van de uiteindelijke btw-last.<sup>265</sup> Het recht op aftrek komt aan dit uitgangspunt tegemoet.

Keerzijde van een ruime toepassing van de regels rondom het recht op aftrek is het onder voorwaarden niet in de heffing betrekken van bepaalde omzet. Op de vraag of btw moest worden geheven over het privégebruik van een tot het bedrijfsvermogen van de ondernemer behorende goed, overwoog het HvJ in het Kühne-arrest:<sup>266</sup>

“10. Zou een bedrijfsgoed waarvoor geen recht op aftrek van het restant-BTW is ontstaan, wel aldus worden belast, dan zou dit tot dubbele belastingheffing leiden, wat in strijd is met het beginsel van de belastingneutraliteit, dat ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel waarvan de Zesde richtlijn deel uitmaakt.”

#### 2.4.5.2.2 Neutraliteit tussen belastingplichtigen

Het neutraliteitsbeginsel schrijft voorts voor dat belastingplichtigen gelijk moeten worden behandeld. Hierbij kan onder meer worden verwezen naar de zaak Inzo.<sup>267</sup> Het ging daarin (net als in de zaak Rompelman) om de vraag of recht op aftrek van btw bestond, vóórdat door de belastingplichtige belastbare handelingen waren verricht. Het HvJ beantwoordde deze vraag bevestigend. Overwogen werd:

“22. Een andere uitlegging van de richtlijn zou (...) in strijd zijn met het beginsel van de neutraliteit van de BTW ten aanzien van de fiscale belasting van de onderneming. Zij zou bij de fiscale behandeling van identieke investeringsactiviteiten tot ongerechtvaardigde verschillen kunnen leiden tussen, enerzijds, ondernemingen die reeds belastbare handelingen hebben verricht, en, anderzijds, ondernemingen die door middel van investeringen proberen

<sup>264</sup> Het gaat hier om toepassing van art. 183 Btw-richtlijn. Deze bepaling geeft de lidstaten, ingeval het bedrag van de aftrek de verschuldigde btw overtreft, de ruimte het overschot over te brengen naar een volgend belastingtijdvak of uit te keren, overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling [noot; BH].

<sup>265</sup> Zie ook A-G Kokott in haar conclusie van 30 november 2017 in de zaak Biosafe (nr. C-8/17, V-N 2017/60.19.11).

<sup>266</sup> HvJ 27 juni 1989, nr. C-50/88, FED 1990/739 (Kühne).

<sup>267</sup> HvJ 29 februari 1996, nr. C-110/94, V-N 1996/1396, 27 (Inzo).

een aanvang te maken met activiteiten die belastbare handelingen zullen opleveren. Ook zouden willekeurige verschillen ontstaan tussen laatstbedoelde ondernemingen onderling, voor zover de definitieve aanvaarding van de aftrek zou afhangen van de vraag, of deze investeringen al dan niet tot belaste handelingen leiden.”

Met betrekking tot de vraag of de overdracht van een voorraad goederen en een winkel-uitrusting tezamen met de verhuur voor onbepaalde tijd van de winkelruimte aan de verkrijger kan worden aangemerkt als een overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van art. 5 lid 8 Zesde richtlijn (thans art. 19 Btw-richtlijn) overwoog het HvJ in het arrest *Christel Schriever*:<sup>268</sup>

“44. (...) Dit beginsel [het neutraliteitsbeginsel; BH] verzet er zich immers tegen dat markt-deelnemers die dezelfde transacties verrichten, verschillend worden behandeld ter zake van de btw-heffing (...). Aan dit beginsel zou bijgevolg afbreuk worden gedaan wanneer de mogelijkheid om artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn toe te passen op de overgang van een algemeenheid van goederen als aan de orde in het hoofdgeding, afhangt van de bepalingen van de huurovereenkomst, en in het bijzonder van de looptijd en de voorwaarden voor opzegging ervan.”

#### 2.4.5.2.3 Neutraliteit tussen eindverbruikers

Neutraliteit dient daarnaast ook tussen eindverbruikers te bestaan. Swinkels noemt als voorbeeld de ondernemer die tot het bedrijfsvermogen behorende goederen voor privé-doeleinden gebruikt. Uit de zaak *Mohsche*<sup>269</sup> kan worden afgeleid dat het btw-systeem vergt dat een ondernemer dezelfde lasten aan belasting moet ondervinden als een persoon die de betreffende goederen als privépersoon verwerft. In dit licht kan ook worden verwezen naar *HvJ Wheels Common Investment Fund Trustees*.<sup>270</sup> In dit arrest stond de vraag centraal of pensioenfondsen, die een zogenoemde ‘defined benefit’-pensioenregeling uitvoeren, kunnen worden aangemerkt als een ‘gemeenschappelijk beleggingsfonds’ in de zin van art. 135 lid 1 onderdeel g Btw-richtlijn. Na in herinnering te hebben gebracht dat de lidstaten bij de uitoefening van de hun toegekende bevoegdheid om het begrip ‘gemeenschappelijke beleggingsfondsen’ te omschrijven rekening dienen te houden met de doelstellingen die de Btw-richtlijn nastreeft alsook met het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit, merkt het HvJ onder meer op dat:

‘19. (...) de vrijstelling voor verrichtingen in verband met het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen met name tot doel heeft, beleggen in effecten via beleggingsinstellingen voor beleggers te vergemakkelijken door de btw-kosten uit te sluiten en er aldus voor te zorgen dat het gemeenschappelijke btw-stelsel fiscaal neutraal is wat de keuze tussen rechtstreeks beleggen in effecten en beleggen via gemeenschappelijke beleggingsfondsen betreft.’

<sup>268</sup> HvJ 10 november 2011, nr. C-444/10, *V-N* 2011/63.16 (*Christel Schriever*). In gelijke zin: HvJ 7 maart 2013, nr. C-424/11, *V-N* 2013/28.17 (*Wheels Common Investment Fund Trustees*), r.o. 20: “Voorts verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, voor de btw-heffing verschillend worden behandeld.”

<sup>269</sup> HvJ 25 mei 1993, nr. C-193/91, *FED* 1995/550 (*Mohsche*).

<sup>270</sup> HvJ 7 maart 2013, nr. C-424/11, *V-N* 2013/28.17 (*Wheels Common Investment Fund Trustees*).

## 2.4.5.2.4 Neutraliteit tussen transacties

Tot slot vergt het neutraliteitsbeginsel dat goederen en diensten die met elkaar concurreren voor de heffing van btw hetzelfde moeten worden behandeld. Volgens Swinkels betekent dit dat in principe alle illegale transacties aan heffing van btw moeten worden onderworpen. Hij verwijst onder andere naar HvJ Happy Family Rustenburgerstraat, waarin het hof overwoog dat bij de heffing van btw het fiscale neutraliteitsbeginsel zich tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties verzet, tenzij elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector is uitgesloten.<sup>271</sup> Daarnaast brengt het neutraliteitsbeginsel mee dat handelingen die hetzelfde effect hebben, maar elk een eigen rechtsvorm, hetzelfde moeten worden behandeld. Hierbij kan worden verwezen naar HvJ Van Tiem.<sup>272</sup> Daarin oordeelde het hof onder verwijzing naar het neutraliteitsbeginsel onder meer dat het verlenen van een opstalrecht op een onroerende zaak moet worden beschouwd als een economische activiteit, bestaande uit de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Ook in de zaak AB SKF,<sup>273</sup> waarin het ging om het recht op aftrek van btw, brengt het HvJ in herinnering dat het neutraliteitsbeginsel een gelijke behandeling vergt van soortgelijke transacties. Het hof overweegt onder verwijzing naar eerdere rechtspraak<sup>274</sup> dat:

‘67. (...) het beginsel van fiscale neutraliteit, dat een grondbeginsel is van het gemeenschappelijke btw-stelsel, zich ertegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (...).’

In het Rank Group-arrest<sup>275</sup> ligt vervolgens de vraag voor hoe het beginsel van fiscale neutraliteit in dit verband moet worden uitgelegd. Moet, om te kunnen spreken van schending van het neutraliteitsbeginsel, sprake zijn van een verschil in behandeling van twee diensten, die vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van deze laatste voldoen, of moet tevens worden aangetoond dat daadwerkelijk sprake is van (verstoring van de) mededinging tussen de betrokkenen? Het HvJ licht in dit verband de hiervoor in de zaak AB SKF geciteerde overweging als volgt toe:

“33. Blijkens deze omschrijving van bedoeld beginsel brengt de soortgelijkheid van twee diensten mee dat deze met elkaar concurreren.

34. Dat er tussen twee dienstverrichtingen daadwerkelijk mededinging *bestaat* [cursivering; BH] vormt dus geen zelfstandige en aanvullende voorwaarde voor schending van het beginsel van fiscale neutraliteit wanneer de betrokken verrichtingen vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van deze laatste beantwoorden (...).

35. Deze overweging geldt ook voor het bestaan van een *verstoring* [cursivering; BH] van de mededinging. Wanneer twee gelijke of soortgelijke prestaties die aan dezelfde behoeften

271 HvJ 5 juli 1988, nr. C-289/86, BNB 1988/303 (*Happy Family*). r.o. 20.

272 HvJ 4 december 1990, nr. C-186/89, V-N 1991/663, 22 (*Van Tiem*).

273 HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08, V-N 2009/56.13 (*AB SKF*).

274 Zie bijvoorbeeld HvJ 27 april 2006, nrs. C-443/04 en C-444/04, BNB 2006/256 (*Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*), r.o. 39, waarin het ging over toepassing van de medische vrijstelling.

275 HvJ 10 november 2011, nr. C-259/10 en C-260/10, V-N 2011/62.20 (*Rank Group*).

voldoen voor de heffing van btw verschillend worden behandeld, wordt daardoor in de regel de mededinging verstoord (...)."

Uit deze overweging kan worden afgeleid dat ingeval bepaalde diensten vanuit het oogpunt van de consument (soort)gelijk zijn én aan dezelfde behoeften van de consument beantwoorden, een verschil in behandeling leidt tot schending van het neutraliteitsbeginsel. Hiervoor hoeft dus niet komen vast te staan dat tussen de betrokken diensten daadwerkelijk mededinging bestaat of dat deze wordt verstoord (hoewel hiervan in de regel wel sprake zal zijn).

#### 2.4.5.2.5 Ouderlinge verhoudingen

Uit het voorgaande volgt dat het neutraliteitsbeginsel steeds in het licht van verschillende verhoudingen kan worden beoordeeld.<sup>276</sup> Daarbij moet weldra worden opgemerkt dat tussen de hiervoor besproken hoedanigheden van het neutraliteitsbeginsel allerlei kruisverbanden bestaan. Zoals we al zagen (paragraaf 2.4.5.1.2) kan het verbod op cumulatie van belasting niet los worden gezien van de neutraliteit tussen belastingplichtigen. Hetzelfde geldt voor het vereiste dat de btw tussen eindverbruikers neutraal moet uitpakken: ook daarvoor is het belangrijk dat de belasting niet cumuleert.<sup>277</sup> Ook bestaat er een verband tussen cumulatie en de neutraliteit tussen transacties. In HvJ AB SKF<sup>278</sup> overwoog het HvJ bijvoorbeeld:

"66. Wanneer het recht op aftrek van voorbelasting wordt geweigerd (...) worden objectief soortgelijke handelingen in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit fiscaal verschillend behandeld."

Bovendien is het niet altijd even duidelijk op welk aspect van het neutraliteitsbeginsel het HvJ doelt. Het blijft met enige regelmaat in het midden op welke hoedanigheid van het neutraliteitsbeginsel het HvJ oog heeft. Die verwarring wordt des te groter als in een arrest wordt teruggegrepen op een ander aspect van het neutraliteitsbeginsel dan waar het in de betreffende zaak lijkt te draaien. Van Hilten (2010, p. 19) noemt als voorbeeld het Fisher-arrest, waarin de mededingingsneutraliteit in het geding is, terwijl het HvJ refereert aan het verbod van dubbele heffing. Een ander voorbeeld betreft het in paragraaf 3.3.3.2 te bespreken Grattan-arrest.<sup>279</sup> Daar waar het HvJ overweegt dat het neutraliteitsbeginsel tot gevolg heeft dat belastingplichtigen niet verschillend mogen worden behandeld, verwijst het HvJ naar een overweging uit de hiervoor aangehaalde arresten Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen,<sup>280</sup> waarin het HvJ overwoog dat soortgelijke diensten op grond van het neutraliteitsbeginsel niet verschillend mogen worden behandeld.

<sup>276</sup> Van Hilten 2010, p. 19.

<sup>277</sup> Aldus ook Swinkels 2001, p. 31-32 en 34.

<sup>278</sup> HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08, V-N 2009/56.13 (AB SKF).

<sup>279</sup> HvJ 19 december 2012, nr. C-310/11, V-N 2013/11.15 (Grattan), r.o. 28.

<sup>280</sup> HvJ 27 april 2006, nrs. C-443/04 en C-444/04, BNB 2006/256 (Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen), r.o. 39.

## 2.4.5.3 Slotsom

Vastgesteld moet worden dat het neutraliteitsbeginsel bijzonder lastig te duiden is en zijn verschillende hoedanigheden zich niet altijd even eenvoudig laten vangen in afgebakende categorieën. Zowel uit de literatuur als uit de rechtspraak van het HvJ volgt dat er weliswaar verschillende dimensies van het neutraliteitsbeginsel kunnen worden onderscheiden, maar dat deze bijzonder nauw met elkaar vervlochten zijn. Naar mijn idee houden zij dermate nauw met elkaar verband dat zij niet altijd op zichzelf (kunnen) staan. Ik ben van mening dat alle in de literatuur en rechtspraak geïdentificeerde verschijningsvormen van het neutraliteitsbeginsel uiteindelijk kunnen worden teruggevoerd op de in de stelselrichtlijnen opgetekende (mededingings)neutraliteit. Een belangrijk aspect bij de eerbiediging van dit beginsel is dat de ondernemer als belastingontvanger voor rekening van de staat zo veel mogelijk moet worden bevrijd van belasting (lees: de inwendige neutraliteit c.q. het verbod op cumulatie van btw zo veel mogelijk moet worden gewaarborgd). Als de btw namelijk een last voor de ondernemer vormt, bijvoorbeeld omdat hem een belastingteruggaaf wordt ontzegd, waardoor in de bedrijfskolom cumulatie ontstaat, dan heeft dat ontegenzeggelijk effect op de positie van de betreffende ondernemer en zijn producten ten opzichte van andere(n). Met het begrip (mededingings)neutraliteit, zoals de Uniewetgever dit voor ogen heeft gehad, kunnen aldus alle aspecten van het neutraliteitsbeginsel worden ontvangen.

## 2.4.6 De normatieve waarde van het rechtskarakter van de btw

Zoals ik in paragraaf 2.3.2.2 reeds heb uiteengezet wordt het neutraliteitsbeginsel door het HvJ enkel gebezigd als interpretatie- en uitleggingsbeginsel. In die hoedanigheid zorgt het er bijvoorbeeld (indirect) voor dat vrijstelling beperkt moeten worden uitgelegd en aan het begrip 'ondernemer' en het aftrekrecht een ruime werking toekomt.<sup>281</sup> Het neutraliteitsbeginsel vormt geen beginsel van primair recht, waaraan de geldigheid van een bepaalde btw-regeling kan worden getoetst of aan de hand waarvan de werking van een bepaalde regeling kan worden beperkt of uitgebreid.<sup>282</sup> Dit wordt zo ook expliciet door het HvJ gecommuniceerd.<sup>283</sup> Zou aan het neutraliteitsbeginsel wel een grondwettelijk karakter moeten worden toegedicht, dan zou het positieve btw-recht te gemakkelijk aan de kant geschoven kunnen worden. Dit geldt ook voor het verbruiksbeginnsel. Zoals in paragraaf 2.3.2.2.1 opgemerkt, omschrijft dit beginsel dat de btw de consument beoogt te belasten voor zijn of haar consumptie. Net als het neutraliteitsbeginsel vormt het verbruiksbeginnsel een pseudobeginsel. In die hoedanigheid maken het verbruiks- en

281 Zie bijvoorbeeld HvJ 9 juli 2012, nr. C-44/11, V-N 2012/42.15 (*Deutsche Bank*), r.o. 45, HvJ 2 juli 2015, nr. C-334/14, V-N 2015/33.21 (*De Fruytier*), r.o. 37 en HvJ 13 maart 2014, nr. C-204/13, V-N 2014/16.22 (*Malburg*), r.o. 43.

282 Zo kan onder verwijzing naar het neutraliteitsbeginsel de geldigheid van een vrijstelling niet ter discussie worden gesteld of de werkingssfeer ervan worden uitgebreid. Evenmin staat het neutraliteitsbeginsel toe de werkingssfeer van een aftrekrecht in een later stadium uit te breiden.

283 Zie onder meer HvJ 9 juli 2012, nr. C-44/11, V-N 2012/42.15 (*Deutsche Bank*), r.o. 45, HvJ 15 november 2012, nr. C-174/11, V-N 2012/60.18 (*Zimmermann*), r.o. 50, HvJ 13 maart 2014, nr. C-204/13, V-N 2014/16.22 (*Malburg*), r.o. 43 en HvJ 2 juli 2015, nr. C-334/14, V-N 2015/33.21 (*De Fruytier*), r.o. 37. Zie ook de conclusies van de A-G bij HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12, V-N 2013/30.21.15 (*PPG Holdings*) en HvJ 12 september 2013, nr. C-388/11, V-N 2013/48.15 (*Le Crédit Lyonnais*).

neutraliteitsbeginsel deel uit van het Unierecht.<sup>284</sup> Het normatieve karakter daarvan heb ik in paragraaf 2.3.4 de revue laten passeren.

Ook wanneer het verbruiks- en neutraliteitsbeginsel géén deel uit maken van het Unierecht (en niet als interpretatiebeginsel fungeren), maar beschrijven wie, wat en op welke wijze de btw beoogt te belasten en zodoende in wezen het rechtskarakter van de btw vormen, zijn zij normstellend. Zoals al in de inleiding van deze paragraaf (paragraaf 2.4.1) opgemerkt, vormt het rechtskarakter een norm waaraan het vigerend recht kan worden getoetst, zodat een oordeel kan worden gevormd over de kwaliteit van het recht. Het rechtskarakter omschrijft immers wat de oorspronkelijke doelstelling van de wetgever is geweest, waardoor het als toetssteen kan dienen voor bestaande wet- en regelgeving. Aan de hand van het rechtskarakter kan worden beoordeeld of en, zo ja, in hoeverre, de wetgever na de totstandkoming van een wet (voldoende) recht heeft gedaan aan de oorspronkelijke uitgangspunten die aan de betreffende wet ten grondslag lagen. In de praktijk zal het antwoord op deze vraag niet altijd bevestigend luiden. Het kan immers zijn dat in het wetgevingsproces bepaalde (politieke) concessies zijn gedaan of keuzes zijn gemaakt die uiteindelijk hebben geleid tot een inbreuk op het rechtskarakter. Of, zoals Reugebrink het treffend verwoordt:<sup>285</sup>

“Het rechtskarakter dient in die [wettelijke; BH] bepalingen optimaal gerealiseerd te worden; een maximale realisatie is in de praktijk onmogelijk nu de spanning tussen het ideaal en de feitelijke mogelijkheden om dat ideaal consequent uit te voeren, soms te groot kan zijn. Het gaat er dan om een regeling te vinden die het ideaal zo veel mogelijk benadert. Langs deze weg is het wetenschappelijk mogelijk de wetgeving op haar afstemming op dat ideaal te onderzoeken.”

Het rechtskarakter vormt daarmee een instrument waaraan de kwaliteit van een wet kan worden getoetst. Een voorbeeld van wetgeving die uit de pas loopt met de oorspronkelijke doelstellingen van de wetgever betreft de aanwezigheid van btw-vrijstellingen in het productie- en distributieproces. Ik licht dit aan de hand van wat getallenvoorbeelden toe.

#### *Voorbeeld 2.1*

Ondernemer A graaft zonder productiekosten klei op uit een groeve en levert deze vervolgens aan ondernemer B, die op zijn beurt van deze klei dakpannen produceert en levert aan groothandelaar C, waarna dakdekker D de dakpannen van ondernemer C koopt en gebruikt voor de bouw van een woonhuis in opdracht van particulier E. De werking van de btw kan dan gesimplificeerd<sup>286</sup> als volgt worden samengevat:

284 Het mag niet verbazen dat het verbruiks- en het neutraliteitsbeginsel nauw met elkaar verband houden. Vgl. A-G Kokott in haar conclusie van 30 november 2017 in de zaak Biosafe (nr. C-8/17, V-N 2017/60.19.11), waarin ze stelt dat het verbruiksbeginsel voortvloeit uit het neutraliteitsbeginsel (pt. 42).

285 Reugebrink 1984, p. 85.

286 In de in dit onderzoek genoemde voorbeelden hanteer ik gemakshalve een btw-percentage van 20.

	Verkoop	Verschuldigde btw (A)	Verkoopfactuur	Inkoop	Te vorderen btw (B)	Inkoopfactuur	Afdracht (A-B)
A	100	20	120	0	0	0	20
B	250	50	300	100	20	120	30
C	300	60	360	250	50	300	10
D	350	70	420	300	60	360	10
E				0 <sup>1</sup>	0	420	0
<b>Totale btw-druk:</b>							<b>70</b>

- 1 De inkoop zet ik hier op 0, omdat een particulier niet deelneemt aan het productie- en distributieproces.

De totale btw-druk is evenredig aan de prijs en vormt voor ondernemers geen last. Dit is anders wanneer de levering van ondernemer B zou zijn vrijgesteld van btw. Het hiervoor geciteerde voorbeeld komt dan als volgt te luiden:<sup>287</sup>

	Verkoop	Verschuldigde btw (A)	Verkoopfactuur	Inkoop	Te vorderen btw (B)	Inkoopfactuur	Afdracht (A-B)
A	100	20	120	0	0	0	20
B	250	0	250	100	0	120	0
C	300	60	360	250	0	0	60
D	350	70	420	300	60	360	10
E				0	0	420	0
<b>Totale btw-druk:</b>							<b>90</b>

Door de vrijstelling ontstaat er op hetzelfde product dus een hogere btw-druk. De btw is voorts niet langer evenredig aan de prijs en vormt voor ondernemers een last. Dit zou ook het geval zijn indien de levering door een andere ondernemer zou zijn vrijgesteld van btw. Alleen een btw-vrijstelling in de laatste schakel zou een verlaging van de btw-druk tot gevolg hebben, hetgeen voor ondernemers een voordeel oplevert.<sup>288</sup>

<sup>287</sup> Ik hou hier geen rekening met het feit dat de btw in de praktijk door ondernemers zo veel als mogelijk zal worden afgewenteld op de volgende schakel in de bedrijfskolom (en uiteindelijk op de consument).

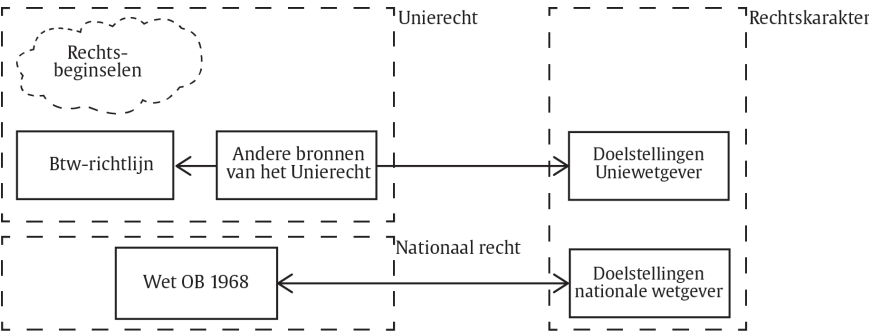
<sup>288</sup> Ik hou hier geen rekening met het feit dat het hieruit voortvloeiend btw-voordeel volgens het doel van de btw-vrijstelling wellicht ten goede zou moeten komen aan de volgende schakel (de consument).



	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorderen btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
A	100	20	120	0	0	0	20
B	250	50	300	100	20	120	30
C	300	60	360	250	50	300	10
D	350	0	420	300	60	360	0
E				0	0	420	0
Totale btw-druk:							60

Een vrijstelling in de bedrijfskolom heeft dus tot gevolg dat de btw niet langer evenredig is aan de prijs van het product en voor ondernemers belastend of subsidiërend uitpakt. Dit is onverenigbaar met het rechtskarakter van de btw. Naast het feit dat niet langer enkel het beoogde heffingssubject en –object (consumptie door de consument) wordt belast, maar ook de ondernemer en diens investeringen en kosten (zowel in negatieve als positieve zin), komt (indirect) ook het neutraliteitsbeginsel in het gedrang. Indien de btw moet worden beschouwd als een bedrijfsbelasting (en zou cumuleren) dan zou zich dat kunnen uiten door het in de hand werken van verticale bedrijfsconcentraties (integratie). Indien ondernemers B en C bijvoorbeeld zouden fuseren, zou een bedrijfsbelasting immers niet aan de orde zijn. Andersom: als de btw subsidiërend uitpakt, dan zou het verticale bedrijfsconcentraties tegenwerken. B en C zouden er in dat geval niet goed aan doen samen te gaan.

De toets aan het rechtskarakter kan zowel op Unierechtelijk als op nationaalrechtelijk niveau worden uitgevoerd. Ervan uitgaande dat het antwoord op de vraag wie (de consument), wat (consumptie) en op welke wijze (zo neutraal mogelijk) de btw beoogt te belasten voor het Unierecht gelijk is aan het nationale recht (zie paragrafen 2.4.2–2.4.4) (en het dus dezelfde norm betreft) betreft het steeds dezelfde toets. Om de kwaliteit van het Unierecht en het nationale recht op het gebied van niet-betaling te kunnen beoordelen is het dus zaak om het Unierecht en het nationale recht te toetsen aan de door de (Unie)wetgever geschetste idealen (het rechtskarakter), zoals hiervoor uiteengezet. De aan te leggen toetsingsmaatstaf laat zich als volgt illustreren:



De pijlen illustreren de verhouding tussen het vigerende recht en het rechtskarakter. De stippellijnen markeren de afbakening van het vigerend recht (Unierecht en nationaal recht) en het rechtskarakter, waarbinnen enerzijds (links) de voor dit onderzoek relevante bronnen van het recht zijn weergegeven<sup>289</sup> en anderzijds (rechts) de doelstellingen van de Uniewetgever respectievelijk de nationale wetgever (tezamen: het rechtskarakter).

De hier bedoelde toetsingsmaatstaf zal ik in deze studie ook aanduiden als de 'horizontale toets', zulks overeenkomstig de illustratie en ter onderscheid van de 'verticale toets', waarbij het gaat om de verhouding van het nationale recht tot het Unierecht en de in dat verband aan te leggen toetsingsmaatstaf (paragraaf 2.3.4).

#### 2.4.7 *Tussenconclusie rechtskarakter*

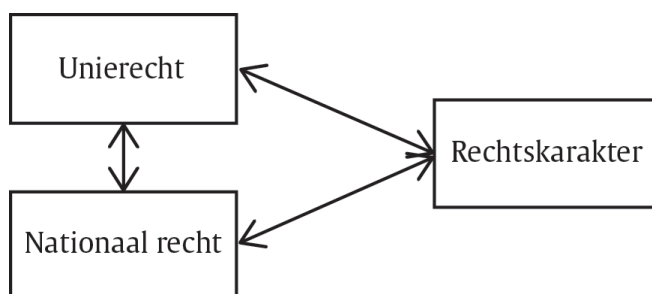
Onder de term rechtskarakter moeten de oorspronkelijke doelstellingen van de (Unie) wetgever worden verstaan. Het is een ideaalbeeld dat aan een bepaalde belastingwet ten grondslag ligt en tot kwaliteitsnorm kan worden verheven om bestaande wetgeving aan te toetsen. Het rechtskarakter van de btw beschrijft wie, wat en op welke wijze de btw beoogt te belasten. Ik kom tot de conclusie dat de btw zowel op Unierechtelijk als op nationaalrechtelijk niveau het doel heeft om consumptie van de consument op een neutrale manier te heffen. Het rechtskarakter is daarmee breder dan het verbruiksbeginnsel, dat beschrijft wie en wat belast zou moeten worden. Het heeft ook betrekking op het neutraliteitsbeginnsel, dat betrekking heeft op de vraag op welke wijze btw zou moeten worden geheven en de btw onderscheidt van andere omzetbelastingsoorten. Dat in werkelijkheid bestedingen en ondernemers in de heffing worden betrokken hoeft dit doel niet in de weg te staan: de systematiek van de btw zorgt er immers veelal voor dat de btw door ondernemers op de consument wordt afgewenteld. Als het vigerende recht (in het bijzonder de Btw-richtlijn en/of de Wet OB 1968) desondanks niet beantwoordt aan bedoelde doelstelling, dan ontbreekt het de wetgeving aan kwaliteit. Dit is bijvoorbeeld bij vrijstellingen het geval. Van kwalitatief goede (Unie)wetgeving is sprake als het verkregen beeld van het geldende recht overeenstemt met het vooraf gecreëerde ideaal. Voor dit onderzoek is met name van belang na te gaan hoe de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 op het gebied van niet-betaling zich verhouden tot het rechtskarakter van de btw. Het verbruiks- en neutraliteitsbeginnsel hebben hierbij niet de hoedanigheid van een rechtsbeginnsel van het Unierecht (als uitleggingsbeginnsel), maar vormen in wezen de invulling van het rechtskarakter (als ideaalbeeld). In dit onderzoek zal een belangrijke rol zijn weggelegd voor het neutraliteitsbeginnsel, in het bijzonder het verbod op cumulatie en het uitgangspunt dat de ondernemer, als onbezoldigd rijkskassier, moet worden bevrijd van de uiteindelijke btw-last.

### 2.5 **Samenvatting en conclusies**

Dit hoofdstuk vormt het toetsingskader van onderhavige studie. Ik heb vastgesteld dat het Unierecht van hogere rechtsorde is, waaraan het nationale recht kan worden getoetst. De uitkomst zegt iets over de geldigheid van het nationale recht. Bedoelde toets heb ik

<sup>289</sup> Gelijk aan de betekenis zoals daaraan toegekend in paragraaf 2.3.4.

hiervoor aangeduid als de verticale toets. Ik zal mij in dit onderzoek voornamelijk focussen op de verhouding tussen de Wet OB 1968 (art. 29) en de Btw-richtlijn (art. 90 en 184-186 Btw-richtlijn), met inachtneming van de rechtsbeginselen van het Unierecht. Van de verticale toets heb ik de horizontale toets onderscheiden. Deze heeft betrekking op de verhouding tussen het vigerende recht en het wenselijke recht. Daarbij is een hoofdrol weggelegd voor het rechtskarakter van de btw, dat beschrijft wie en wat de (Unie)wetgever in de heffing heeft willen betrekken (consumenten en consumptie, conform het verbruiksbeginzel) en op welke wijze (zo neutraal mogelijk, conform het neutraliteitsbeginzel). In deze studie zal ik de belangrijkste bronnen van het Unierecht en het nationale recht hieraan toetsen. Ik beperk mij daarbij tot de relevante bepalingen uit de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968. Door het aanleggen van de horizontale toetsen kunnen conclusies worden getrokken over de kwaliteit van het recht. Het in dit onderzoek te hanteren toetsingskader laat zich als volgt illustreren:



De verticale pijl illustreert de verhouding tussen het nationale recht en het Unierecht. De horizontale / diagonale pijlen hebben betrekking op de verhouding tussen het vigerende recht en het rechtskarakter. De illustratie betreft een gesimplificeerde weergave van de illustraties die zijn opgenomen in de paragrafen over de normatieve waarde van het Unierecht (paragraaf 2.3.4) en het rechtskarakter (paragraaf 2.4.6).



## DEEL II / ONINBARE VORDERINGEN



## HOOFDSTUK 3

# Oninbare vorderingen in het Unierecht

### 3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk analyseer ik de btw-positie van de leverancier bij niet-betaling in het Unierecht. Dit hoofdstuk dient ter beantwoording van de in paragraaf 1.3 geformuleerde deelvraag a (bezien vanuit de leverancier). Ik memoreer:

*Welke btw-gevolgen verbindt het Unierecht aan niet-betaling en hoe verhouden deze zich tot het rechtskarakter van de btw?*

De gevolgen van niet-betaling worden geregeld in art. 90 Btw-richtlijn, dat de herziening van de maatstaf van heffing centraal stelt. Deze bepaling luidt:

1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.
2. In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kunnen de lidstaten van lid 1 afwijken."

Voor een goed begrip van deze regeling en de beantwoording van de onderzoeksvraag is het allereerst relevant om stil te staan bij de achtergrond van de bepaling. Dit doe ik in paragraaf 3.2. Vervolgens zal ik art. 90 Btw-richtlijn ontleden (paragraaf 3.3). Daarbij is het zaak de categorie 'niet-betaling' van de overige in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn genoemde categorieën te onderscheiden. In het verlengde daarvan zal ik tevens ingaan op de systematiek (de verlaging van de maatstaf van heffing) en de voorwaarden die lidstaten overeenkomstig het eerste lid mogen vaststellen. Afzonderlijke aandacht verdient de afwijkingsbevoegdheid van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn. Bij de bespreking van de inhoud van art. 90 Btw-richtlijn kan rechtspraak van het HvJ niet onbesproken blijven. Dit vormt een belangrijk onderdeel, in het bijzonder daar waar het de uitleg van bedoelde bepaling betreft. Paragraaf 3.4 staat in het teken van de verhouding tussen het Unierecht en het rechtskarakter van de btw. Ik vat dit hoofdstuk samen en rond af in paragraaf 3.5.

### 3.2 Ontstaan van de bepaling

Art. 90 Btw-richtlijn zorgde bij de invoering van de Btw-richtlijn niet voor een aardverschuiving. Reden hiervoor is dat vóór de inwerkingtreding van de Btw-richtlijn de Zesde richtlijn eenzelfde bepaling kende. Deze was opgenomen in art. 11 C lid 1 en luidde:

“In geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de Lid-Staten worden vastgesteld.

In geval van gehele of gedeeltelijk niet-betaling, kunnen de Lid-Staten evenwel van deze regel afwijken.”

Doordat beide bepalingen naadloos op elkaar aansluiten, mag worden aangenomen dat er met de Btw-richtlijn ten opzichte van de Zesde richtlijn geen wijzigingen zijn beoogd. Omdat art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn geen voorloper kent in de Tweede richtlijn, moet de ratio van bedoelde bepalingen worden gevonden in de geschiedenis van de Zesde richtlijn, al laat deze zich ook zonder diepgaand onderzoek wel raden, namelijk dat een belastingplichtige niet over een hoger bedrag btw verschuldigd wordt, dan dat hij daadwerkelijk van zijn afnemer ontvangt. Dit kan ook worden afgeleid uit de toelichting bij het aanvankelijke voorstel voor een Zesde richtlijn. Daarin overwoog de Commissie:<sup>1</sup>

“Indien de prijs voor de levering van goederen of de vergoeding voor de dienst uiteindelijk geheel of ten dele niet wordt betaald, kan volgens deze richtlijn de oorspronkelijk ten grondslag gelegde maatstaf van heffing worden verminderd. Ter vermijding van misbruiken bepalen de Lid-Staten evenwel de wijze van toepassing van dit voorschrift.”

Het aanvankelijke voorstel verschilde echter iets van de uiteindelijke richtlijntekst. Het voorstel, toen nog vernummerd tot art. 12 C lid 1 Zesde richtlijn, luidde:<sup>2</sup>

“In het geval van levering van goederen of diensten die geheel of ten dele onbetaald blijven of ongedaan worden gemaakt of waarvoor een prijsvermindering wordt toegestaan na het tijdstip waarop de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verminderd. De Lid-Staten bepalen de wijze van toepassing van dit voorschrift.”

Bij lezing van het voorstel en de uiteindelijke tekst vallen een aantal verschillen op. In de eerste plaats worden lidstaten onder het voorstel expliciet geïnstrueerd om de wijze van toepassing van de bepaling te bepalen, terwijl zij onder de uiteindelijke tekst enkel voorwaarden kunnen stellen. In de tweede plaats voorziet het voorstel, anders dan de uiteindelijke tekst, niet in de mogelijkheid om in gevallen van niet-betaling af te wijken van de hoofdregel. In de derde plaats – en dit is het meest opvallende verschil – voorziet het voorstel slechts in drie categorieën waaronder de heffingsmaatstaf wordt verlaagd, daar waar de uiteindelijke richtlijntekst vijf categorieën kent:

	Uiteindelijke richtlijntekst	Voorstel voor richtlijntekst
1	Gehele of gedeeltelijke niet-betaling	Gehele of gedeeltelijke niet-betaling
2	Prijsvermindering nadat handeling heeft plaatsgevonden	Prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden
3	Verbreking (van de overeenkomst)	Ongedaanmaking van de handeling
4	Annulering (van de overeenkomst)	
5	Ontbinding (van de overeenkomst)	

1 COM (73) 950, 20 juni 1973, V-N 1973/18A, p. 758.

2 COM (73) 950, 20 juni 1973, V-N 1973/18A, p. 726.



Twee categorieën (niet-betaling en prijsvermindering) zijn overlappend. De ongedaanmaking van de handeling komt echter niet voor in de uiteindelijke tekst. In plaats daarvan kent de uiteindelijke richtlijntekst de categorieën verbreking, annulering en ontbinding (van de overeenkomst).

Het antwoord op de vraag wat ertoe heeft geleid dat de uiteindelijke richtlijntekst op bepaalde punten afwijkt van het voorstel, blijft min of meer in het ongewisse. Wat betreft het eerste hiervoor aangeduide verschil zou het advies van het Economisch en Sociaal Comité een rol kunnen hebben gespeeld.<sup>3</sup> Ten aanzien van het voorstel overwoog het comité namelijk dat het betreurenswaardig is dat lidstaten zelf een regeling moeten vaststellen voor de heffing op leveringen van goederen of diensten die onbetaald blijven of ongedaan worden gemaakt. Ter onderbouwing stelde het comité dat sommige landen een regeling hadden getroffen waarbij onbetaalde handelingen in feite gedeeltelijk werden belast. In verband met de belangrijke plaats die dit soort handelingen innemen, in het bijzonder tijdens recessieperiodes, achtte het comité het wenselijk om aan de lidstaten een communautaire regeling op te leggen die bovendien recht zou doen aan het neutraliteitsbeginsel.<sup>4</sup> Voor het tweede gesignaleerde verschil kan ik geen enkele verklaring vinden, al heb ik het vermoeden dat de afwijkingsbevoegdheid bij niet-betaling een voornamelijk politieke achtergrond kent. Ook wat betreft het derde verschil laat de richtlijngeschiedenis duidelijk te wensen over. Het loont in dat verband overigens de moeite om verschillende taalversies van de uiteindelijke richtlijntekst in ogenschouw te nemen. Zoals hiervoor uiteengezet, kent de Nederlandse tekst de volgende vijf gevallen waaronder art. 90 lid 1 Btw-richtlijn een verlaging van de maatstaf van heffing voorschrijft:

- Annulering.
- Verbreking.
- Ontbinding.
- Gehele of gedeeltelijke niet-betaling.
- Prijsvermindering nadat de handeling is verricht.

Opvallend is dat de Engelse versie van de Btw-richtlijn slechts vier gevallen opsomt:

- 'Cancellation'.
- 'Refusal'.
- 'Total or partial non-payment'.
- 'Reduction of the price after supply takes place'.

Andere taalversies, zoals de Franse en Duitse, kennen weer vijf gevallen. Dit leidt tot verwarring. Een aanwijsbare verklaring hiervoor is niet te vinden. Ik denk evenwel aan de volgende

3 Raadpleging van het Economisch en Sociaal Comité het voorstel voor een zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde: Uniforme belastinggrondslag, *PbEG* C 139/18 van 12 november 1974.

4 Al kan men zich afvragen of de Uniewetgever met het voorstel niet reeds aan deze wens tegemoetkwam. Betoogd kan worden dat er geen wezenlijk verschil bestaat tussen het voorstel en de uiteindelijke tekst, aangezien het lidstaten onder beide teksten niet is toegestaan om onbetaalde handelingen deels te belasten. Dit zit hem naar mijn idee in het woord 'dienovereenkomstig'. Op grond hiervan zouden lidstaten onder beide regimes gehouden zijn de maatstaf van heffing aan te passen naar rato van het niet ontvangen bedrag.

drie verklaringen. Een eerste verklaring is dat de Engelse versie simpelweg één categorie minder kent dan de andere taalversies en daarmee een smaller toepassingsbereik kent. Dit zou in mijn optiek uiterst kwalijk zijn en de rechtszekerheid bijzonder kunnen schaden. Een tweede verklaring is dat aansluiting wordt gezocht bij het (nationale) civiele recht van een lidstaat. Echter: dit lijkt niet voor de hand te liggen, nu het Nederlandse civiele recht van de hiervoor opgesomde gevallen enkel de 'ontbinding' als rechtsfiguur kent (art. 6:265 e.v. BW). Een derde en mijns inziens de meest voor de hand liggende verklaring is dat één van de in de Engelse tekst opgesomde categorieën meerdere betekenissen kent en synoniem is met twee categorieën in andere taalversies. Dit is ongelukkig, maar zou minder kwalijk zijn. Ik waag een poging om de Nederlandse en Engelse tekst te vergelijken. Naar mijn mening bestaat er weinig discussie over de vertaling van de twee laatste categorieën. Het lijkt in mijn optiek geen twijfel dat 'total or partial non-payment' de enige juiste vertaling is van 'gehele of gedeeltelijke niet-betaling' en dat 'reduction of the price after the supply takes place' equivalent is aan 'prijsvermindering nadat de handeling is verricht'. Hetzelfde lijkt te gelden voor annulering. Hiervan lijkt zonder twijfel 'cancellation' de meeste juiste vertaling te zijn.<sup>5</sup> Met enige moeite zou 'cancellation' ook de vertaling kunnen zijn van 'ontbinding'.<sup>6</sup> Dit zou 'cancellation' een dubbele betekenis geven. Om de redenering voor de tweede verklaring sluitend te maken, zou 'refusal' gelijk moeten zijn aan 'verbreking'. Dit lijkt me stug. Naar mijn beste weten houdt 'refusal' namelijk verband met de weigering c.q. het niet accepteren van goederen of diensten (al dan niet als gevolg van een gebrek), daar waar verbreking veeleer ziet op het afbreken of vernietigen van een rechtsrelatie.<sup>7</sup> Betekent dit dan toch dat de Nederlandse en de Engelse versie van de richtlijntekst allebei een unieke categorie kennen?

Een uitstapje naar andere taalversies van de Btw-richtlijn zaait enkel meer verwarring. Ik refereer aan de Duitse tekst, waarin wordt gesproken over 'Annulierung', 'Rückgängigmachung', 'Auflösung', 'vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung' en 'Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes'. Hoewel ook hier weinig twijfel lijkt te bestaan over de betekenis van de laatste twee categorieën en 'Annulierung' zich zonder meer laat vertalen naar 'annulering', kan onder 'Rückgängigmachung' worden verstaan: 'iets ongedaan maken, terugdraaien of verbreken', '(een afspraak) opzeggen', '(een koop) annuleren' en '(een contract) ontbinden'.<sup>8</sup> Daarmee vormt 'Rückgängigmachung' een legitieme vertaling van zowel annulering, verbreking als ontbinding. Ook 'Auflösung' heeft meerdere betekenissen. Volgens Van Dale wordt onder 'Auflösung' begrepen de ontbinding, de opheffing, de verbreking en/of de liquidatie (van een onderneming). Illustratief is ook de Franse taalversie. Hierin wordt gesproken over 'd'annulation', 'de résiliation', 'de résolution', 'de non paiement total ou partiel' en 'de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération'. Wederom lijkt ook hier de vertaling van de laatste twee categorieën niet tot enige discussie te leiden. Ook over 'd'annulation' lijkt geen twijfel te bestaan. Het Franse 'de résiliation' betekent echter 'het opzeggen of het verbreken (van een contract)' en 'de résolution' wordt volgens

<sup>5</sup> Online woordenboek Van Dale.

<sup>6</sup> Hoewel volgens het online woordenboek Van Dale (Van Dale uitgevers 2014) 'annulment' meer voor de hand liggend zou zijn geweest.

<sup>7</sup> Zie ook het online woordenboek Van Dale, Van Dale uitgevers 2014.

<sup>8</sup> Online woordenboek Van Dale, Van Dale uitgevers 2014.

Van Dale vertaald als 'de vernietiging', 'de verbreking', 'de ontbinding' en 'de annulering'.<sup>9</sup> Ook hier is duidelijk een overlap zichtbaar van verschillende categorieën.<sup>10</sup> Ook wanneer simpelweg een Nederlands woordenboek wordt geraadpleegd stuit men op een overlap. Volgens de Van Dale laten 'verbreking' en 'annulering' zich namelijk allebei omschrijven als 'vernietiging' en worden 'annulering' en 'ontbinding' beide synoniem geacht aan 'het teniet doen'.

Bedoelde vertalingen en de uitleg van de verschillende begrippen in het Nederlands maken dat een onderscheid tussen annulering, verbreking en ontbinding van de handeling moeilijk kan worden gemaakt. Er is steeds sprake van een mate van overlap. Dit hoeft op zich niet problematisch te zijn. Een eenvormige toepassing van het Unierecht vereist namelijk dat de bewoordingen van een bepaling normaliter in de gehele EU autonoom en uniform uitgelegd moeten worden. Het is ook daarom dat het HvJ van oordeel is dat wanneer er verschillen zijn tussen de taalversies van een richtlijntekst (zoals hier overduidelijk het geval is), bij de uitlegging van de betrokken bepaling moet worden gelet op de algemene opzet en doelstelling van de betrokken regeling waarvan de bepaling een onderdeel vormt.<sup>11</sup> Anders gezegd: de bepaling moet worden uitgelegd op basis van de context waarin zij wordt gebruikt, alsook van de doelstellingen en de opzet van de richtlijn.<sup>12</sup> Aangezien een taalkundige uitlegging van de begrippen annulering, verbreking en ontbinding de strekking van de bepaling wellicht onvoldoende reflecteert (of op zijn minst tot verwarring leidt), ligt het in mijn optiek in de rede om deze categorieën uit te leggen naar de context en doelstelling van de richtlijn.<sup>13</sup> De relevante vraag is dan ook wat de richtlijngever heeft bedoeld. Heeft hij überhaupt een onderscheid willen maken tussen de betreffende categorieën? Heeft hij niet enkel beoogd om zo veel mogelijk gevallen, waarbij de vergoeding niet wordt ontvangen, te scharen onder de werking van art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn / art. 90 lid 1 Btw-richtlijn? Had de richtlijngever er dan niet verstandig aan gedaan om bijvoorbeeld ook 'opzegging' en 'vernietiging' (beide vertalingen uit andere taalversies) als voorbeeld op te sommen in de Nederlandse tekst? Of had de richtlijngever gelet op de doelstellingen niet beter kunnen vasthouden aan het oorspronkelijke voorstel van de Commissie, door – in plaats van de drie categorieën – enkel de 'ongedaanmaking van de handeling' te noemen? Komt de voorgestelde en de uiteindelijke tekst van de richtlijn dan niet materieel op hetzelfde neer?

9 Van Dale onlinewoordenboeken, Van Dale uitgevers 2014.

10 In de hierna te bespreken zaak Lombard (HvJ 12 oktober 2017, nr. C-404/16, *V-N* 2017/51.14), waarin het HvJ het verschil in taalversies voor het eerst opmerkt, merkte de Europese Commissie op dat het gebruik van de begrippen 'annulering, verbreking en ontbinding', met name in de Duitse en Franse taalversies, kan worden verklaard door de wens om zowel de beëindiging met terugwerkende kracht (*ex tunc*) als de beëindiging met gevolgen voor de toekomst (*ex nunc*) te omvatten (r.o. 23).

11 HvJ 8 december 2005, nr. C-280/04, *V-N* 2005/60.21 (*Jyske Finans*), r.o. 31 en HvJ 17 mei 2017, nr. C-48/16 (*ERGO*), r.o. 37.

12 HvJ 22 oktober 2015, nr. C-264/14, *V-N* 2015/59.15 (*Hedqvist*), r.o. 47.

13 Dit geldt dus niet voor de begrippen 'gehele of gedeeltelijke niet-betaling' en 'prijsvermindering nadat de handeling is verricht'. Over de vertaling van deze categorieën lijkt immers consensus te bestaan.

Deze, naar mijn idee legitieme, vragen zullen uitgebreid worden behandeld in de volgende paragraaf. In paragrafen 3.3.1–3.3.6 zal ik stilstaan bij de betekenis van de bepaling door te rade te gaan bij de relevante jurisprudentie van het HvJ. Aan de hand hiervan zal art. 90 Btw-richtlijn meer handen en voeten krijgen.

### 3.3 Inhoud van de bepaling

In deze paragraaf ga ik nader in de op de inhoud van de richtlijn-bepaling. Ik neem hierbij de relevante rechtspraak van het HvJ als leidraad en zal deze rechtspraak rubriceren aan de hand van de tekst van art. 90 Btw-richtlijn. Omwille van het overzicht zal ik de bepaling opknippen en gefragmenteerd behandelen. Ik begin met lid 1. Ik zal dit lid ontleden door allereerst de annulering, de verbreking en ontbinding (paragraaf 3.3.1) te behandelen. Vervolgens ga ik in op de gehele of gedeeltelijke niet-betaling (paragraaf 3.3.2). Daarna bespreek ik in paragraaf 3.3.3 de categorie van de prijsvermindering nadat de handeling is verricht. Dit alles heeft – in het licht van de onderzoeksvraag – als doel de categorie ‘niet-betaling’ te duiden en van de overige categorie te onderscheiden. In paragraaf 3.3.4 sta ik stil bij de context en systematiek door het kader te schetsen waaronder de maatstaf van heffing wordt verlaagd. In paragraaf 3.3.5 zoom ik in op de verplichting van lidstaten om voorwaarden te stellen waaronder de maatstaf van heffing wordt verlaagd. Tot slot behandel ik lid 2, waarin voor lidstaten een afwijkingsbevoegdheid is opgenomen met betrekking tot de categorie van gehele of gedeeltelijke niet-betaling zoals bedoeld in lid 1 (paragraaf 3.3.6). Ik trek een tussenconclusie in paragraaf 3.3.7.

#### 3.3.1 Annulering, verbreking en ontbinding

In voorgaande paragraaf heb ik aan de hand van een taalkundige analyse vastgesteld dat een onderscheid tussen de categorieën annulering, verbreking en ontbinding niet eenvoudig kan worden gemaakt. Het komt mij voor dat voor de uitleg van de bepaling juist daarom moet worden gekeken naar de algemene opzet en doelstelling van de bepaling. De arresten HvJ Almos, HvJ NLB Leasing en HvJ Lombard spelen daarbij een belangrijke rol. Deze arresten zal ik separaat en in chronologische volgorde behandelen (paragrafen 3.3.1.1–3.3.1.3). Tevens sta ik stil bij H3g, een aanvankelijk bij het HvJ aanhangig gemaakte, maar later ingetrokken, zaak (paragraaf 3.3.1.4). Het is niet mijn bedoeling om de genoemde zaken op detailniveau te bespreken. Ik ga enkel in op punten die van belang zijn voor de duiding van de in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn opgenomen categorieën. Ik rond af in paragraaf 3.3.1.5.

##### 3.3.1.1 Het arrest Almos<sup>14</sup>

Het Almos-arrest is een belangrijke uitspraak. Aan deze zaak lag het volgende feitencomplex ten grondslag. Almos Agrárkölkereskedelmi (hierna: ‘Almos’) is een Hongaarse ondernemer die aan een andere Hongaarse ondernemer koolzaad had geleverd. Nadat de koper had verzuimd om de koopsom te betalen, besloten partijen om een overeenkomst op te stellen, waarin werd vastgelegd dat het koolzaad eigendom was (gebleven) van Almos en dat de koper het koolzaad feitelijk aan Almos zou moeten teruggeven. Tot die tijd zou de koper

<sup>14</sup> HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, V-N 2014/27.21 (Almos).

als houder over het koolzaad beschikken. Omdat het koolzaad ondanks deze verplichting niet door de koper werd teruggegeven, spande Almos een civiele zaak aan. Daarin werd door de rechter beslist dat de koopovereenkomst tussen partijen was ontbonden en dat Almos voortaan moest worden beschouwd als de eigenaar van het koolzaad. De koper zou het koolzaad moeten teruggeven of, bij gebreke daarvan, aan Almos een schadevergoeding moeten betalen. Almos besloot daarop haar facturen te corrigeren en de ter zake de verkoop verschuldigd geworden btw van de Hongaarse belastingdienst terug te vragen.

Het teruggaafverzoek van Almos werd echter niet door de belastingdienst gehonoreerd. De belastingdienst was van mening dat het koolzaad in eerste instantie was geleverd (ook al bleef betaling achterwege) en dat de (tweede) overeenkomst, waarin de verplichting van de koper tot teruggaaf van het koolzaad was geregeld, een nieuwe transactie in het leven had geroepen (Almos werd volgens de belastingdienst immers 'opnieuw' eigenaar). Bovendien was de toestand naar de mening van de belastingdienst niet in de oorspronkelijke staat hersteld, omdat het koolzaad niet was teruggegeven en het overeengekomen bedrag niet was betaald<sup>15</sup>. Daarnaast voorzag de nationale btw-wet enkel in de mogelijkheid tot verlaging van de maatstaf van heffing bij een ongeldige overeenkomst en niet, zoals de belastingdienst voorstond, bij de ontbinding van de overeenkomst zoals in casu het geval. De wet bood volgens de belastingdienst evenmin een mogelijkheid om de maatstaf van heffing achteraf te verlagen op de loutere grond dat de betrokken goederen niet of slechts gedeeltelijk waren betaald.

Na te hebben vastgesteld dat de Hongaarse wetgeving niet alle in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn genoemde situaties bestrijkt, besluit de nationale rechter het HvJ te vragen of de nationale wet verenigbaar is met art. 90 Btw-richtlijn en, zo nee, of art. 90 Btw-richtlijn rechtstreekse werking heeft en welke rechten een belastingplichtige heeft om verlaging van de maatstaf van heffing af te dwingen.

Ten aanzien van het eerste deel van de prejudiciële vraag overweegt het HvJ allereerst dat het niet bevoegd is om uitspraak te doen over de verenigbaarheid van nationale bepalingen met bepalingen van het Unierecht en dat het enkel bevoegd is om de nationale rechter alle gegevens te verschaffen over de uitlegging van het Unierecht, zodat deze die afweging zelf kan maken. Daarom herformuleert het HvJ de vraag zo dat een antwoord moet worden gegeven op de vraag of art. 90 lid 1 Btw-richtlijn vereist dat de nationale wetgeving uitdrukkelijk alle situaties moet vermelden die volgens art. 90 lid 1 Btw-richtlijn recht geven op verlaging van de maatstaf van heffing.

Bij de beoordeling van deze vraag brengt het HvJ in herinnering dat omzetting van een richtlijn in nationaal recht niet noodzakelijkerwijs vereist dat de bepalingen ervan formeel en letterlijk in een uitdrukkelijke en specifieke wettelijke bepaling worden opgenomen, maar dat in principe een algemene juridische context kan volstaan, wanneer deze daadwerkelijk

15 Dit laatste argument kan ik moeilijk plaatsen. Men zou namelijk verwachten dat wanneer het 'terugplaatsen in oorspronkelijke staat' het criterium is voor teruggaaf van btw, het juist niet (langer) nodig zou zijn om het overeengekomen bedrag te betalen.

de volledige toepassing van de richtlijn op voldoende en nauwkeurige wijze verzekert.<sup>16</sup> Het HvJ overweegt vervolgens:

“22. Dienaangaande zij eraan herinnerd dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, dat betrekking heeft op de *nietigverklaring*, de *opzegging* [cursivering; BH], de ontbinding, de gehele of gedeeltelijke niet-betaling of de prijsvermindering nadat de handeling is verricht, de lidstaten verplicht om de maatstaf van heffing en dus het door de belastingplichtige verschuldigde btw-bedrag te verlagen telkens wanneer de belastingplichtige na de sluiting van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. Deze bepaling is de uitdrukking van een fundamenteel beginsel van de btw-richtlijn, volgens hetwelk de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is, en dat tot gevolg heeft dat de belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd (...).”

In deze overweging valt het gebruik van de woorden ‘nietigverklaring’ en ‘opzegging’ terstond op. De Btw-richtlijn rept immers met geen woord over deze termen. Ook al gaat het hier waarschijnlijk om een ongelukkige vertaling vanuit de procestaal (Hongaars) naar het Nederlands, vind ik de woordkeuze van het HvJ buitengewoon slordig.<sup>17</sup> Een directe aansluiting met de Btw-richtlijn is immers nauwelijks te maken, hetgeen zorgt voor de nodige verwarring. Net als de richtlijngever (zie paragraaf 3.2) neemt het HvJ het ook niet zo nauw met de begrippen en moet onder ‘annulering’ kennelijk tevens ‘nietigverklaring’ worden verstaan en wordt ‘verbreking’ geacht synoniem te zijn voor ‘opzegging’.<sup>18</sup> Het HvJ vervolgt:

“25. Indien de aankoop prijs niet of slechts voor een deel wordt betaald zonder dat de overeenkomst is ontbonden of nietig is verklaard, blijft de koper de overeengekomen prijs immers verschuldigd en behoudt de verkoper, hoewel hij niet langer de eigenaar van het goed is, in beginsel zijn schuld vordering, die hij voor de rechter geldend kan maken. Aangezien evenwel niet kan worden uitgesloten dat een dergelijke schuld vordering de facto definitief oninbaar wordt, heeft de Uniewetgever het aan elke lidstaat overgelaten om te bepalen of de niet-betaling van de aankoop prijs, die op zich – anders dan de ontbinding of de nietigverklaring van de overeenkomst [idem als hiervoor; BH] – de partijen niet terugplaatst in hun oorspronkelijke toestand, onder de door hem vastgestelde voorwaarden recht geeft op een overeenkomstige verlaging van de maatstaf van heffing, dan wel of een dergelijke verlaging in deze situatie niet is toegestaan.”

Wederom is de woordkeuze van het HvJ opmerkelijk. Het hof beperkt zich immers tot de categorieën ontbinding en nietigverklaring c.q. annulering en refereert niet aan de opzegging c.q. verbreking. Dit doet de vraag rijzen of met opzegging c.q. verbreking niet toch iets anders wordt bedoeld dan met ontbinding en nietigverklaring c.q. annulering. Ik

16 R.o. 21. Vgl. paragrafen 2.3.1 en 2.3.1.1. De woordcombinatie ‘voldoende nauwkeurig’ komt ook voor in jurisprudentie over de vraag of aan een richtlijn bepaling rechtstreekse werking toekomt. Zie hiervoor uitgebreid paragraaf 2.3.1.3 van dit onderzoek. Over rechtstreekse werking van art. 90 Btw-richtlijn kom ik nog te spreken (paragraaf 3.3.5.2).

17 De Engelse, Duitse en Franse tekst van het arrest is wel in overeenstemming met de richtlijntekst.

18 En dan nog maar te zwijgen over de mogelijkheid dat sommige begrippen naar het civiele recht van lidstaten een eigen betekenis kunnen hebben en daarmee een ander begrip kunnen uitsluiten. Zo kan een nietigverklaring of een opzegging naar nationale civiele maatstaven wezenlijk verschillen van een verbreking of een ontbinding van een overeenkomst (zo ook onder Nederlands burgerlijk recht).

zou menen van niet en voel mij hierin gesteund door het NLB Leasing-arrest,<sup>19</sup> waarover ik hierna in paragraaf 3.3.1.2 uitvoerig kom te spreken. In dit arrest wordt namelijk – nota bene onder verwijzing naar onderhavig arrest – expliciet overwogen dat ook in het geval van opzegging c.q. verbreking partijen zich weer (zullen) bevinden in de situatie waarin zij zich vóór sluiting van de overeenkomst bevonden en er dus niet langer een schuldvordering bestaat. Daarmee lijkt het HvJ de drie categorieën uitwisselbaar te achten, zodat een onderscheid tussen de categorieën niet of nauwelijks kan worden gemaakt.

Ik kom tot de slotsom dat de in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn opgesomde categorieën annulering c.q. nietigverklaring, verbreking c.q. opheffing en ontbinding eenzelfde betekenis toekomen en de facto één categorie vormen, derhalve naast de categorieën van niet-betaling en prijsvermindering. Dit lijkt ook te volgen uit de overweging van het HvJ dat de lidstaten ervoor moeten zorgen dat in alle gevallen – anders dan gehele of gedeeltelijke niet-betaling<sup>20</sup> – waarin de belastingplichtige na de sluiting van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt, de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd.<sup>21</sup> Hiervoor is niet vereist dat een lidstaat alle in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn genoemde gevallen hoeft op te nemen in een lijst van gevallen waarin de maatstaf van heffing wordt verlaagd, zolang uit de juridische context van een nationale bepaling maar blijkt dat toepassing van de Btw-richtlijn duidelijk en nauwkeurig wordt verzekerd.<sup>22</sup> Hieruit volgt temeer dat de in de Btw-richtlijn genoemde gevallen (annulering, verbreking en ontbinding) en de door het HvJ gehanteerde synoniemen (nietigverklaring, opzegging en ontbinding) geen btw-begrippen zijn met ieder een eigen unieke betekenis. In plaats daarvan vormen zij één categorie.

Bijzonder welkom is dat het HvJ ook ingaat op de vraag welke betekenis deze categorie toekomt. In lijn met hetgeen ik in paragraaf 2.3 heb betoogd, geeft het HvJ invulling aan de betreffende categorie door te rade te gaan bij de context en doelstelling van de richtlijn. Uit de hiervoor geciteerde rechtsoverweging 25 volgt dat van annulering, verbreking en ontbinding sprake is als partijen worden teruggeplaatst in hun oorspronkelijke toestand. Ik vat de overweging van het HvJ zo op dat van terugplaatsing in de oorspronkelijke toestand sprake is als (i) de koper de overeengekomen prijs niet langer verschuldigd is, (ii) de verkoper niet langer een schuldvordering heeft en (iii) de 'eigendom' van de geleverde goederen (en diensten) weer bij de verkoper is komen te liggen. Als de overeenkomst namelijk niet wordt geannuleerd, verbroken of ontbonden blijft de koper de overeengekomen prijs verschuldigd en behoudt de verkoper zijn vordering, terwijl deze niet langer eigenaar is van het betreffende goed (of dienst). Dit is aan de orde bij de twee andere in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn opgenomen categorieën: de niet-betaling en de prijsvermindering.<sup>23</sup>

19 HvJ 2 juli 2015, nr. C-209/14, V-N 2015/34.21 (NLB Leasing).

20 Waarvoor een afwijkmogelijkheid bestaat (paragraaf 3.3.6).

21 R.o. 27.

22 R.o. 26, in samenhang gelezen met r.o. 21.

23 Hoewel dit bij de prijsvermindering enkel betrekking heeft op het bedrag dat overblijft na de prijsvermindering. Het bedrag waarmee de prijs wordt verminderd is vanzelfsprekend niet langer door de koper verschuldigd. Evenmin heeft de koper een vordering ten belope van dat bedrag. Men zou dus kunnen zeggen dat bij een prijsvermindering wel deels sprake is van terugplaatsing in de oorspronkelijke toestand. Hierover meer in paragraaf 3.3.3.



Het HvJ geeft vervolgens antwoord op het eerste deel van de prejudiciële vraag. Het HvJ concludeert dat art. 90 Btw-richtlijn zich niet verzet tegen een nationale bepaling die niet voorziet in een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw in geval van niet-betaling, mits gebruik is gemaakt van de in art. 90 lid 2 geboden afwijkingsmogelijkheid. Ik citeer (mede met het oog op de in paragraaf 3.3.6 te behandelen afwijkingsbevoegdheid) volledigheidshalve:<sup>24</sup>

“28. (...) dat artikel 90 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale bepaling die niet voorziet in een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw in geval van niet-betaling van de prijs, indien gebruik wordt gemaakt van de door artikel 90, lid 2, geboden afwijkingsmogelijkheid. Deze bepaling moet dan wel alle andere gevallen omvatten waarin de belastingplichtige overeenkomstig artikel 90, lid 1, na de sluiting van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. Het staat aan de nationale rechter om dit na te gaan.”

Met ‘alle andere gevallen’ gaat het om de annulering, de verbreking en de ontbinding en de prijsvermindering nadat de handeling is verricht. Het staat volgens het HvJ aan de nationale rechter om na te gaan of een lidstaat hierin heeft voorzien.<sup>25</sup> Het antwoord op het tweede deel van de prejudiciële vraag, namelijk of art. 90 lid 1 Btw-richtlijn rechtstreekse werking heeft, beantwoordt het HvJ bevestigend. In deze paragraaf zal ik hier verder niet op ingaan. De rechtstreekse werking van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn en welke rechten een belastingplichtige heeft om verlaging van de maatstaf van heffing af te dwingen staan centraal in paragraaf 3.3.5.

De vraag komt op welke impact deze uitspraak zou moeten hebben op het onderhavige feitencomplex.<sup>26</sup> Ik zou menen dat het gelijk aan de belastingdienst is. Op de grond dat Almos niet is betaald, kan het recht op teruggaaf niet worden gebaseerd, nu (zo ik begrijp) het Hongaarse recht in gevallen van niet-betaling niet voorziet in de mogelijkheid om de maatstaf van heffing te verlagen. Ook vanwege de ontbinding van de overeenkomst, ten aanzien waarvan Almos in principe wel de mogelijkheid heeft om een rechtstreeks beroep te doen op de Btw-richtlijn, lijkt een teruggaaf van btw niet aan de orde te kunnen zijn. Voor een geslaagd beroep op deze categorie is namelijk vereist dat partijen worden teruggeplaatst in hun oorspronkelijke toestand. Hiervan lijkt geen sprake te zijn, nu de feiten impliceren dat het koolzaad niet feitelijk aan Almos is teruggegeven.

### 3.3.1.2 *Het arrest NLB Leasing*<sup>27</sup>

De categorie ‘annulering, verbreking en ontbinding’ staat ook centraal in het arrest NLB Leasing. In deze zaak was de feitenconstellatie als volgt. NLB Leasing (hierna: ‘NLB’) stelde aan Domino een krediet ter beschikking voor de aankoop van vastgoed met het oog op de bouw van woningen. Nadat het vastgoed was aangekocht, zijn NLB en Domino een zogenoemde

<sup>24</sup> Vgl. r.o. 23.

<sup>25</sup> Waarbij moet worden opgemerkt dat aangenomen moet worden dat een lidstaat gebruik heeft willen maken van de bevoegdheid in lid 2 als de betreffende lidstaat niet-betaling niet heeft opgenomen in de lijst van gevallen waarin de maatstaf van heffing wordt verlaagd, aldus het HvJ in rechtsoverweging 24.

<sup>26</sup> Ik stel deze vraag mede vanwege de duiding van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn (paragraaf 3.3.6).

<sup>27</sup> HvJ 2 juli 2015, nr. C-209/14, V-N 2015/34.21 (NLB Leasing).



'sale-and-lease-back-transactie' aangegaan, op grond waarvan NLB krachtens een tweetal koopovereenkomsten eigenaar werd van het vastgoed en dit vervolgens door middel van twee leaseovereenkomsten voor bepaalde tijd aan Domino ter beschikking stelde. Bij de afloop van de leaseovereenkomsten had Domino de keuze om (i) de leaseovereenkomsten te verlengen, (ii) het vastgoed feitelijk aan NLB (terug) ter beschikking te stellen of (iii) twee koopopties uit te oefenen, op grond waarvan Domino na betaling van alle aan NLB verschuldigde termijnen (weer) eigenaar zou worden van het vastgoed. De achtergrond van de transacties blijkt niet uit het arrest, maar de sale-and-lease-back-transactie lijkt iets weg te hebben van een overdracht strekkende tot zekerheid ofwel fiduciaire eigendomsoverdracht,<sup>28</sup> waarbij de lening lijkt te zijn afgelost door verrekening met de door NLB aan Domino verschuldigde koopsom en de koopopties en de termijnbetalingen de facto dus de plaats innemen van de aflossingen en eventuele rente.

Bij het sluiten van de leaseovereenkomsten voldeed NLB btw over het aan Domino in rekening gebrachte bedrag, zijnde de som van alle maandelijks termijnen, met inbegrip van de aan Domino verleende koopopties.<sup>29</sup> Omdat Domino aan het einde van de leaseovereenkomsten nog niet alle termijnen had betaald, die zij aan NLB was verschuldigd, nam NLB het vastgoed weer in bezit. Daarna heeft NLB het vastgoed als bouwgrond verkocht aan een derde en heeft NLB ter zake deze verkoop btw voldaan. Van de verkoopprijs heeft NLB vervolgens een bedrag gelijk aan de bij verkoop betaalde btw, de (maandelijks) termijnen en koopopties, die Domino nog verschuldigd was, afgetrokken. Het restbedrag is daarna aan Domino overgemaakt. Daarop zond NLB aan Domino twee creditnota's ter hoogte van de koopopties<sup>30</sup> (waarmee NLB die termijnen annuleerde) en verzocht zij de Sloveense belastingdienst om teruggaaf van de daarin begrepen btw. De belastingdienst weigerde de teruggaaf, waarop de nationale rechter besloot om het HvJ te vragen of bij restitutie van het vastgoed wegens wanprestatie op basis van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn recht bestaat op een vermindering van de heffingsgrondslag. De vraag ziet dus enkel op de (feitelijke) restitutie van het vastgoed,<sup>31</sup> terwijl de verwijzende rechter wellicht ook de vraag had kunnen stellen of ten aanzien van de koopopties en overige termijnen sprake was van een van de (andere) in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn bedoelde categorieën.

Voordat het HvJ toekomt aan beantwoording van de vraag, gaat het HvJ in op de – voor mijn onderzoek irrelevante, maar voor de in casu relevante – vraag of de lease-back inderdaad moet worden beschouwd als een levering van een goed of wellicht moet worden aangemerkt als het verrichten van dienst. Het HvJ oordeelt dat wanneer een leaseovereenkomst

28 Dit ligt voor de hand, omdat de eigendom van het vastgoed in materiële zin, of, zo men wil, in economische zin, niet is overgegaan op NLB, maar bij Domino is achter gebleven doordat Domino recht heeft op een groot deel van de verkoopopbrengst (zie hierna).

29 Kennelijk was NLB van mening dat de lease-back moest worden aangemerkt als een levering voor de btw. Vgl. HvJ 16 februari 2012, nr. C-118/11, V-N 2012/17.18 (*Eon Aset Menidjmont*) en HvJ 4 oktober 2017, nr. C-164/16, V-N 2017/55.12 (*Mercedes-Benz Financial Services*).

30 Waarom enkel voor de koopopties creditfacturen zijn uitgereikt en niet bijvoorbeeld ook voor de (maandelijks) termijnen is mij niet duidelijk geworden. Waarschijnlijk heeft dit te maken met het feit dat Domino de opties feitelijk niet meer kon uitoefenen. Het vastgoed was immers door NLB aan een derde verkocht.

31 De vraag laat zich wellicht lastig duiden. Ik maak een vergelijking met de levering van vastgoed, waarbij het vastgoed bij niet-betaling van de koopsom door de verkoper wordt teruggenomen.

bepaalt dat aan het einde van die overeenkomst de eigendom overgaat op de lessee, of dat alle wezenlijke kenmerken van eigendom aan de lessee ter beschikking worden gesteld, waarbij met name het merendeel van de aan de juridische eigendom van dat onroerend goed verbonden voordelen en risico's op de lessee overgaat en de geactualiseerde optelsom van de termijnen praktisch gelijk is aan de verkoopwaarde van het goed, de handeling dient te worden gelijkgesteld aan de verkrijging van een investeringsgoed.<sup>32</sup> Onder die omstandigheden zal dus sprake zijn van de levering van een goed. Het HvJ stelt in dat kader dat de onderliggende feiten lijken te suggereren dat het doel van de twee leaseovereenkomsten was om de eigendom van het vastgoed over te dragen aan Domino, maar dat het aan de nationale rechter er is om hierover harde conclusies te trekken.

Vervolgens gaat het HvJ in op de vraag of NLB recht heeft op vermindering van de heffingsgrondslag. Volgens het HvJ moet in dat licht worden nagegaan of de (feitelijke) restitutie van het vastgoed aan NLB onder een van de drie in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn opgesomde categorieën kan worden geschaard. Hoewel het aan de nationale rechter is om de transacties tussen NLB en Domino te kwalificeren, geeft het HvJ onder meer de volgende aanwijzingen (de cursiveringen zijn van mijn hand):

“36. Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat, behoudens in geval van annulering of verbreking van de overeenkomsten, in welke gevallen de partijen zich weer in de situatie bevinden waarin zij zich vóór sluiting van de overeenkomst bevonden en de belastingplichtige niet langer zijn schuldvordering heeft, artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn alleen doelt op situaties waarin de andere contractpartij niet of slechts gedeeltelijk *voldoet* aan een schuldvordering waaraan zij nochtans krachtens deze overeenkomst gebonden is (...).

37. Derhalve kan de maatstaf van heffing niet worden verlaagd wanneer de belastingplichtige overeenkomstig de *contractvoorwaarden* alle betalingen heeft geïnd die de tegenprestatie waren voor de handeling die hij heeft verricht of wanneer de ontvanger daarvan, zonder dat de overeenkomst is *verbroken of geannuleerd*, aan de belastingplichtige niet langer de overeengekomen prijs verschuldigd is.”

Net als bij het hiervoor besproken Almos-arrest valt ook hier allereerst de woordkeuze van het HvJ op. Daar waar het HvJ in het Almos-arrest verzuimde om de verbreking te noemen is nu de ontbinding spoorloos. Dit is opmerkelijk, omdat ‘ontbinding’ in het arrest Almos nog in een adem werd genoemd met de ‘annulering’. Omdat inmiddels wel duidelijk is dat de drie betreffende categorieën onder één noemer moeten worden gevat, bestaat in mijn optiek geen twijfel dat in de hier geciteerde rechtsoverwegingen ook de ontbinding moet worden gelezen. Dit neemt niet weg dat de niet ‘alleslezer’ deze nuance mogelijk niet ziet, hetgeen tot de nodige verwarring kan leiden. Ook valt op dat het HvJ aangeeft dat van annulering en verbreking pas sprake is als partijen zich weer ‘in de situatie bevinden waarin zij zich vóór sluiting van de overeenkomst bevonden’. Alleen dan bestaat er ten aanzien van deze categorie recht op vermindering van de heffingsgrondslag. Hoewel betreffende bewoordingen nieuw zijn, hebben zij in mijn optiek dezelfde betekenis als de in het Almos-arrest geïntroduceerde criterium dat voor een vermindering van de heffingsgrondslag partijen bij annulering, verbreking en ontbinding moeten worden teruggeplaatst ‘in hun oorspronkelijke toestand’. Ik voel mij hierin gesteund door de Engelse taalversies

32 Zie ook HvJ 16 februari 2012, nr. C-118/11, V-N 2012/17.18 (*Eon Aset Menidjmnt*) en HvJ 4 oktober 2017, nr. C-164/16, V-N 2017/55.12 (*Mercedes-Benz Financial Services*).

van de twee arresten. Zo wordt in het NLB Leasing-arrest gesproken over 'are restored to the position which they were in before concluding the contract', terwijl het Almos-arrest het heeft over 'restore the parties to their original position'. Het lijkt in mijn optiek geen twijfel dat hier wordt bedoeld op dezelfde situatie.

Het HvJ bevestigt hiermee de in het Almos-arrest ingezette lijn dat annulering, verbreking en ontbinding vereisen dat partijen worden teruggeplaatst in de situatie waarin zij zich voor het sluiten van de overeenkomst bevonden. Is dit niet het geval, dan bestaat er geen recht op verlaging van de maatstaf van heffing. Dit is anders als de koper niet of slechts gedeeltelijk zijn schuldvordering betaalt (niet-betaling). Dit betekent volgens het HvJ dat, als de verkoper de betalingen heeft geïnd en de koper de overeengekomen prijs niet langer verschuldigd is (naar ik aanneem omdat deze is betaald of geacht moet worden te zijn betaald), er geen plaats is voor vermindering van de maatstaf van heffing. Dit zou weer anders zijn als de overeenkomst is geannuleerd, is verbroken of is ontbonden. In dat geval is de koper de overeengekomen prijs ook niet langer verschuldigd, maar bestaat wel recht op vermindering van de maatstaf. Dit is ook niet heel verwonderlijk, omdat de transactie in dat geval als het ware ongedaan gemaakt wordt.

In onderhavige casus zou derhalve moeten worden nagegaan of partijen met de (feitelijke) restitutie van het vastgoed zijn teruggeplaatst in hun oorspronkelijke positie. Dit ligt mijns inziens niet voor de hand. Hoewel NLB het vastgoed feitelijk heeft teruggenomen, lijkt het erop dat NLB geen afstand heeft gedaan van zijn vordering en heeft het er alle schijn van dat Domino de uit de leaseovereenkomst voortvloeiende termijnen verschuldigd is gebleven. Immers: bij verkoop van het vastgoed is de opbrengst hiermee verrekend. Het heeft er dus alles schijn van dat NLB alle betalingen heeft geïnd die de tegenprestatie waren van de lease-back. Daarmee lijkt verlaging van de maatstaf van heffing op de grond van niet-betaling ook te zijn uitgesloten.<sup>33</sup> Dit zou betekenen dat in casu geen ruimte is voor verlaging van de maatstaf van heffing. Overigens kan men zich nog afvragen of de (feitelijke) terugname van het vastgoed voor de btw niet zou moeten worden aangemerkt als een opzichzelfstaande transactie (losstaand van de lease-back). Maar ook in dat geval zou verlaging van de maatstaf van heffing in mijn optiek niet aan de orde zijn.

### 3.3.1.3 *Het Lombard-arrest*<sup>34</sup>

Lombard Ingatlan Lízing (hierna: 'Lombard') betreft een Hongaarse onderneming, die op grond van financial-leaseovereenkomsten vastgoed ter beschikking stelt aan derden. Lombard merkte deze overeenkomsten aan als de levering van een goed en bracht op het moment van de bezitsverschaffing van het vastgoed over het totale bedrag van de leasevergoedingen btw in rekening. Ruim één jaar na het sluiten van de leaseovereenkomsten besloot Lombard de leases te beëindigen vanwege niet-betaling van een deel van de verschuldigde bedragen. Daarop nam zij het vastgoed weer terug in bezit nam en reikte zij correctiefacturen uit, waarmee zij de maatstaf van heffing verlaagde. De eerder aangegeven btw vroeg Lombard vervolgens van de Hongaarse belastingdienst terug. De belastingdienst

<sup>33</sup> Dit illustreert de mogelijke wisselwerking tussen de in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn opgenomen categorieën (vgl. paragraaf 4.3.1.1.10).

<sup>34</sup> HvJ 12 oktober 2017, nr. C-404/16, V-N 2017/51.14 (*Lombard*).

weigerde de teruggaaf, omdat Hongarije gebruik had gemaakt van de afwijkingsbevoegdheid van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn,<sup>35</sup> op grond waarvan lidstaten verlaging van de maatstaf van heffing bij niet-betaling kunnen uitsluiten en de ontbinding wegens niet-betaling onder de categorie niet-betaling zou vallen.<sup>36</sup> Lombard stelde zich op het standpunt dat het de belastingdienst op grond van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn niet was toegestaan de teruggaaf te weigeren, aangezien het een ontbinding van de overeenkomst betrof en art. 90 lid 1 Btw-richtlijn rechtstreekse werking toekomt. De grond voor de ontbinding (de niet-betaling) zou hierbij niet relevant zijn. Het geschil belandt bij de rechter, die besluit de hulp in te schakelen van het HvJ. De nationale rechter wenst van het HvJ met name te vernemen of de situatie onder de reikwijdte van de 'ontbinding' ex art. 90 lid 1 Btw-richtlijn valt.

Onder verwijzing naar het hiervoor besproken Almos-arrest<sup>37</sup> en het hierna te bespreken Goldsmiths (Jewellers)-arrest<sup>38</sup> overweegt het HvJ dat (cursivering van mijn hand):

“31. De begrippen annulering, verbreking en ontbinding in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn verwijzen daarentegen naar situaties waarin, hetzij na een annulering met terugwerkende kracht, hetzij na een verbreking, die slechts gevolgen voor de toekomst heeft, de verplichting van de schuldenaar om zijn schuld af te lossen volledig heeft opgehouden te bestaan of is vastgesteld op een definitief bepaald niveau, met de daaruit voortvloeiende gevolgen voor de schuldeiser.

32. In dit verband blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat in het hoofdgeding een partij bij een overeenkomst tot financiële leasing die ontbonden overeenkomst definitief heeft beëindigd. Bijgevolg heeft de leasinggever, *die niet langer de betaling van de leasevergoeding door de leasingnemer kon eisen, de geleasede goederen weer in bezit* genomen en heeft *de leasingnemer niet de eigendom van die goederen verworven*. (...).

33. Aangezien die situatie wordt gekenmerkt door de *definitieve verlaging* van de oorspronkelijk door een partij bij een overeenkomst verschuldigde tegenprestatie, kan zij niet worden aangemerkt als „niet-betaling” in de zin van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn, maar vormt zij een annulering, een verbreking of een ontbinding in de zin van lid 1 van dat artikel.”

Hieruit kan in de eerste plaats worden opgemaakt dat het terugplaatsen in de oorspronkelijke toestand impliceert dat de geleverde prestatie weer terug moet komen bij de leverancier, hetgeen in het Almos-arrest enigszins onderbelicht bleef.<sup>39</sup> In de tweede plaats volgt uit de hiervoor opgenomen overwegingen dat de categorie 'annulering, verbreking en ontbinding' zich kenmerkt door haar definitieve karakter. Dit definitieve karakter kan zowel betrekking hebben op het verleden als op de toekomst. Uit rechtsoverweging 31 maak

35 Zie ook het in paragraaf 3.3.1.1 besproken Almos-arrest (HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, V-N 2014/27.21).

36 R.o. 11. Op de vraag of lidstaten verlaging van de maatstaf inderdaad geheel kunnen uitsluiten, kom ik in paragraaf 3.3.6 uitvoerig te spreken.

37 HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, V-N 2014/27.21 (Almos) (paragraaf 3.3.1.1).

38 HvJ 3 juli 1997, nr. C-330/95, V-N 1997/2988, 18 (Goldsmiths (Jewellers)) (paragraaf 3.3.6.1.1). Zie ook paragraaf 2.3.1.2.

39 Al kon het er wel uit worden afgeleid. Ten aanzien van de categorie niet-betaling overwoog het HvJ in r.o. 25 (zoals hiervoor geciteerd) immers dat de verkoper – zonder dat de overeenkomst is geannuleerd, verbroken of ontbonden – niet langer de 'eigenaar' van het goed mag zijn. Daaruit zou (a contrario) kunnen worden opgemaakt dat de verkoper in de gevallen van annulering, verbreking en ontbinding de verkoper juist wel (weer) eigenaar van het goed moet zijn.

ik op dat ruimte bestaat voor het aannemen van een ‘partiële ontbinding’. Dit zou zich bijvoorbeeld kunnen voordoen bij doorlopende prestaties, zoals verhuur: het verhuurde wordt door de verhuurder terug in bezit genomen en de huurder wordt het (toekomstig) huurgenot ontzegd. Voorts impliceert het definitieve karakter dat de leverancier zich niet in een positie mag bevinden, waarin hij nog betaling van de door hem in rekening gebrachte vergoeding kan eisen:

“40. Zoals blijkt uit de punten 29 tot en met 33 van het onderhavige arrest, heeft een ontbinding waarmee een partij bij een overeenkomst tot financiële leasing die overeenkomst definitief heeft beëindigd, echter de definitieve verlaging van de oorspronkelijke schuldvordering jegens de leasingnemer tot gevolg. Een dergelijke handeling kan niet als „niet-betaling” in de zin van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn worden aangemerkt, maar vormt een annulering, een verbreking of een ontbinding in de zin van lid 1 van dat artikel.”

Zie hier het verschil met de categorie niet-betaling. Voor toepassing van deze categorie is het vereist dat de afnemer de overeengekomen prijs verschuldigd blijft en de verkoper zijn schuldvordering behoudt. Wanneer de schuldvordering echter door een ontbinding definitief wordt verlaagd, kan van een niet-betaling geen sprake meer zijn. Dit betekent overigens niet dat daarmee automatisch sprake is van annulering, verbreking en/of ontbinding. Daarvoor blijft immers vereist dat partijen worden terugplaatst in hun oorspronkelijke toestand.<sup>40</sup> Gegeven de stelligheid van de door het HvJ gegeven overwegingen lijkt er voor de verwijzende rechter in casu echter weinig beoordelingsvrijheid meer te zijn.

#### 3.3.1.4 De zaak H3g<sup>41</sup>

De reikwijdte van de categorie van annulering, verbreking en ontbinding stond ook centraal in de bij het HvJ aanhangig gemaakte zaak H3g. H3g is een Italiaanse ondernemer die zich toelegt op het verrichten van telecommunicatiediensten. H3g confronteerde niet-betalende klanten na verloop van tijd met ontbinding van de abonnementsovereenkomst. H3g stuurde haar klanten daarop creditfacturen, waarin de door H3g voldane maar niet door de wanbetalende klanten betaalde btw was opgenomen. De btw had betrekking op telecommunicatiediensten die reeds door H3g aan de klanten waren verricht. H3g vroeg daarop om teruggaaf van de betreffende btw met als motivering dat de overeenkomst was ontbonden. Onder de Italiaanse wetgeving gaf ontbinding van de overeenkomst namelijk aanleiding tot vermindering van de maatstaf van heffing. De Italiaanse belastingdienst kon zich evenwel niet met het standpunt van H3g verenigen en stelde dat de ‘ontbinding’ niet had plaatsgevonden en deze derhalve geen rechtsgevolgen had. Volgens de belastingdienst kon van een ontbinding geen sprake zijn, omdat zij geen terugwerkende kracht kon hebben: de door H3g verrichte prestaties waren eenmaal verricht en door de klanten genoten. De belastingdienst stelt zich daarmee in feite op het standpunt dat partijen zich simpelweg niet meer in de situatie zouden kunnen gaan bevinden, waarin zij zich vóór sluiting van de overeenkomst bevonden. Zoals volgt uit de hiervoor aangehaalde jurisprudentie is dit namelijk voorwaarde om de maatstaf van heffing te kunnen verlagen op de grond van annulering, verbreking en ontbinding. Om voor teruggaaf van btw in aanmerking te komen had H3g volgens de Italiaanse fiscus derhalve moeten aantonen dat de door haar

<sup>40</sup> Zie ook r.o. 29 van onderhavig arrest.

<sup>41</sup> Geregistreerd onder nr. C-202/15 (H3g) (PbEU 2015, C 262).

kanten verschuldigde bedragen definitief als oninbaar moesten worden beschouwd, zodat teruggaaf van btw kon worden gestoeld op de grond van niet-betaling. Hierin was H3g volgens de belastingdienst niet geslaagd. H3g stelde daarentegen dat de ontbinding wel degelijk terugwerkende kracht kende en dat de definitieve oninbaarheid van de vorderingen wél was aangetoond. Het geschil belandde uiteindelijk op het bureau van de Italiaanse rechter, die besloot het HvJ prejudiciële vragen te stellen over de reikwijdte van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn. De centrale vraag was of sprake kan zijn van annulering, verbreking of ontbinding, daar waar het gaat om diensten die reeds volledig genoten zijn.

Voordat het HvJ zich over de zaak heeft kunnen buigen, heeft de verwijzende recht het verzoek om een prejudiciële beslissing ingetrokken en is de zaak bij beschikking van 18 mei 2017 doorgehaald in de registers van het HvJ. Mij is niet duidelijk geworden wat aan bedoeld verzoek ten grondslag heeft gelegen. Het zou kunnen dat de Italiaanse rechter heeft willen ‘meeliften’ op een andere bij het HvJ aanhangige zaak, zoals die hierboven besproken zaak Lombard, waarin het HvJ terugwerkende kracht van de categorie ‘annulering, verbreking en ontbinding’ accepteerde. Toch doet zich in de zaak H3g een wezenlijk verschil met de andere hierboven besproken zaken voor, en dat is dat in de zaak H3g de verrichting van een dienst centraal stond, in plaats van de levering van een goed. Naar mijn idee is het veelal de aard van de dienst, die zich (meer dan bij goederenleveringen het geval) tegen het terugplaatsen in de oorspronkelijke toestand verzet. Diensten lenen zich immers niet vaak om te worden geretourneerd, nu zij – indien eenmaal verricht – veelal terstond door de afnemer worden verbruikt.<sup>42</sup> Ik kan mij zo voorstellen dat de in het geding zijnde telecommunicatiediensten reeds door de niet-betalende klant zijn genoten, bijvoorbeeld omdat zij onder het abonnement hebben gebeld of gebruik hebben gemaakt van (internet)dataverkeer. Ik zou derhalve menen dat het gelijk op het eerste gezicht aan de Italiaanse belastingdienst was. Een (bevestigende) uitspraak van het HvJ was evenwel bijzonder welkom geweest.

#### 3.3.1.5 Slotsom

Hiervoor heb ik drie arresten behandeld, waarin de categorie ‘annulering, verbreking en ontbinding’ centraal stond. Uit deze arresten blijkt dat annulering, verbreking en ontbinding niet alleen door de Uniewetgever, maar ook door het HvJ veelal in één adem worden genoemd en afwisselend worden gebruikt om één bepaalde situatie te duiden. Uit de hiervoor behandelde rechtspraak kan worden opgemaakt dat van annulering, verbreking

42 Al kunnen ook goederen terstond worden verbruikt. Te denken valt aan de situatie waarin een ondernemer goederen afneemt die worden verwerkt in een ander product (denk aan grondstoffen), worden ‘geconsumeerd’ (denk aan etenswaren) of worden gestolen en niet meer voor retournering vatbaar zijn. En wat te denken van goederen die in gebruikte staat door de leverancier worden teruggenomen? Ook in dat geval zal sprake zijn geweest van enige mate van verbruik. Op de gedachte dat diensten vaak terstond worden verbruikt zijn overigens uitzonderingen denkbaar, bijvoorbeeld indien een dienst bestaat in de overdracht van een immaterieel actief (zoals intellectuele eigendom), in het nalaten of niet-doen.

en ontbinding sprake is als de oorzaak van het niet ontvangen van de tegenprestatie is gelegen in de situatie, waarin:

- partijen zich weer zijn gaan bevinden, waarin zij zich vóór sluiting van de overeenkomst bevonden c.q. worden teruggeplaatst in hun oorspronkelijke toestand; hetgeen vooronderstelt dat:
  1. de afnemer de overeengekomen prijs niet langer verschuldigd is;<sup>43</sup>
  2. de leverancier niet langer zijn schuldvordering heeft;
  3. de prestatie (indien verricht) weer terugkomt bij de leverancier;<sup>44</sup> en
  4. de leverancier de vergoeding (indien ontvangen) daadwerkelijk terugbetaalt aan de afnemer.

Dit zijn cumulatieve voorwaarden. Wat betreft de vierde voorwaarde laat ik bewust ruimte voor gevallen waarin de prestatie nog niet is verricht. Anders dan de categorie prijsvermindering, stelt art. 90 lid 1 Btw-richtlijn bij annulering, verbreking en ontbinding niet als voorwaarde dat de handeling moet hebben plaatsgevonden c.q. de prestatie moet zijn verricht.<sup>45</sup> De vijfde voorwaarde volgt mijns inziens uit het hierna in het licht van de herziening van de aftrek te bespreken FIRIN-arrest.<sup>46</sup>

De onderhavige situatie van 'annulering, verbreking en ontbinding' kan in mijn optiek treffend worden vervat onder de noemer van het 'ongedaan maken van de handeling'. Deze term is niet nieuw en brengt ons in wezen terug bij af. In het oorspronkelijke voorstel voor de Zesde richtlijn werd de 'ongedaanmaking van de handeling' namelijk als een opzichzelfstaande categorie genoemd, dat wil zeggen: naast de niet-betaling en prijsvermindering. De vraag komt op of de Uniewetgever er niet verstandig aan had gedaan om het

43 Het uitreiken van een creditfactuur is naar mijn smaak geen voorwaarde voor toepassing van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn, al wekt een creditfactuur wel de indruk dat de afnemer de overeengekomen prijs niet langer verschuldigd is.

44 Het HvJ bezigt in dit verband in het Almos- en Lombard-arrest de termen 'eigenaar' en 'eigendom'. Ik ga ervan uit dat het HvJ hiermee (bij goederenleveringen) het btw-leveringsbegrip voor ogen heeft, zoals uitgekristalliseerd in bijvoorbeeld HvJ 8 februari 1990, nr. C-320/88, *BNB* 1990/271 (*SAFE*). In dit arrest heeft het HvJ bepaald dat het begrip levering van een goed niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het nationale recht van de lidstaten voorziene vormen, maar dat het moet gaan om een overdrachtshandeling van het goed die de afnemer in staat stelt daadwerkelijk over het goed te beschikken als ware hij eigenaar van dat goed. Ik spreek overigens bewust over 'prestaties' in plaats van goederenleveringen, aangezien ik geen enkele reden zie waarom de categorie 'annulering, verbreking en ontbinding' niet ook betrekking heeft op diensten.

45 Hierbij merk ik op dat de categorie 'niet-betaling' zich volgens mij niet kan voordoen vóórdat de handeling is verricht, aangezien de btw alleen eerder dan de prestatie verschuldigd is bij het ontvangen van een vooruitbetaling (art. 65 Btw-richtlijn) (art. 66 Btw-richtlijn staat lidstaten alleen toe de verschuldigdheid later dan de prestatie te bepalen). Zie in dat verband vooral HvJ 21 februari 2006, nr. C-419/02, *BNB* 2006/172 (*BUPA Hospitals*), r.o. 44-48. In gevallen waarin een vooruitbetaling is gedaan, is de vergoeding dus al ontvangen, zodat voor niet-betaling geen ruimte is. Vgl. paragraaf 4.3.1.1.6.

46 HvJ 13 maart 2014, nr. C-107/13, *V-N* 2014/16.21 (*FIRIN*) (paragrafen 5.3.2.3-5.3.2.4). In r.o. 56 overweegt het HvJ onder verwijzing naar het hierna in het kader van de prijsverminderingen te bespreken Freemans-arrest (HvJ 29 mei 2001, nr. C-86/99, *V-N* 2001/35.27, paragraaf 3.3.3.1) dat in de situaties waarin de btw door de leverancier op grond van art. 65 Btw-richtlijn verschuldigd wordt (wegens een vooruitbetaling) geen herziening van de verschuldigde btw kan plaatsvinden zolang de vooruitbetaling niet is terugbetaald.



bij deze ene term te laten, in plaats van over te stappen naar de annulering, verbreking en ontbinding. Ik zou menen van wel. Zoals uit het voorgaande blijkt, geeft het gebruik van deze woorden aanleiding tot (onnodige) discussies, die naar mijn idee de rechtszekerheid niet ten goede komen. De gedachte dat annulering, verbreking en ontbinding synoniem zijn aan de ongedaanmaking van de handeling betekent echter niet dat er geen ruimte meer is voor discussie. Ik denk bijvoorbeeld aan de vraag hoe moet worden omgegaan met de ongedaanmaking van diensten (voor zover deze niet reeds zijn verbruikt),<sup>47</sup> maar ik zou menen dat ook deze situatie onder de reikwijdte van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn valt. Een andere vraag die bij mij opkomt, is hoe moet worden omgegaan met de situatie waarin de leverancier niet aan zijn terugbetalingsverplichting (zie voorgaande opsomming onder 5) k n voldoen, bijvoorbeeld vanwege een faillissement van hemzelf of van zijn afnemer. Kan dan nog wel sprake zijn van de terugplaatsing van partijen in hun oorspronkelijke toestand? Ik meen van niet, maar kom hierover nog uitvoerig te spreken daar waar het de correctie aan de zijde van de debiteur betreft (paragraaf 5.3.3). Een andere vraag is of een handeling ook gedeeltelijk ongedaan kan worden gemaakt en, zo ja, wat dit doet met de maatstaf van heffing. Art. 90 lid 1 Btw-richtlijn benoemt die mogelijkheid namelijk niet, terwijl bij de niet-betaling de mogelijkheid tot gedeeltelijke niet-betaling wel wordt genoemd en bij de prijsvermindering het gedeeltelijk niet ontvangen van de vergoeding ligt besloten in de betreffende term. Ik ben van oordeel dat niets aan een gedeeltelijke ongedaanmaking in de weg staat en dat het dan ook in de rede ligt om de maatstaf van heffing deels, *dienovereenkomstig*, aan te passen.<sup>48</sup> Een gedeeltelijke ontbinding zou zich bijvoorbeeld kunnen voordoen als goederen en/of diensten deels zijn ‘verbruikt’ en de terugbetaling ook naar rato van dit gebruik plaatsvindt. Hierbij kan worden gedacht aan een doorlopende overeenkomst die ‘gedurende de rit’ wordt ontbonden, bijvoorbeeld indien een auto na loop van tijd weer terugkomt bij de leasemaatschappij, omdat de lessee verzuimd heeft om aan zijn betalingsverplichtingen te voldoen. Het lijkt mij in dat geval evident om een gedeeltelijke ongedaanmaking (en een gedeeltelijke niet-betaling) aan te nemen.<sup>49</sup>

### 3.3.2 Gehele of gedeeltelijke niet-betaling

Naast de annulering, verbreking en ontbinding van de overeenkomst (of de ‘ongedaanmaking van de handeling’) en de prijsvermindering nadat de handeling is verricht, voorziet art. 90 lid 1 Btw-richtlijn in de vermindering van de heffingsgrondslag, indien de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet door de presterende ondernemer wordt ontvangen, omdat de overeengekomen vergoeding geheel of gedeeltelijk niet door de afnemer wordt betaald.

De vraag rijst welke situaties deze categorie beoogt te omvatten. Het antwoord op deze vraag ligt grotendeels besloten in de hiervoor in paragraaf 3.3.1 besproken jurisprudentie met betrekking tot de annulering, verbreking en ontbinding. De arresten van het HvJ geven namelijk goed weer op welke punten annulering, verbreking en ontbinding zich van niet-betaling onderscheiden. Gebleken is dat niet-betaling min of meer het spiegelbeeld betreft van de ongedaanmaking. Bedoelde rechtspraak van het HvJ kan zo worden

<sup>47</sup> Zie voetnoot 42.

<sup>48</sup> Vgl. HvJ 3 juli 1997, nr. C-330/95, *V-N* 1997/2988, 18 (*Goldsmiths (Jewellers)*), r.o. 16.

<sup>49</sup> Zie ook het hierna in paragraaf 3.3.2.2 te bespreken GMAC-arrest (HvJ 3 september 2014, nr. C-589/12, *V-N* 2014/50.17).



geïnterpreteerd dat van niet-betaling sprake is als de oorzaak van het niet ontvangen van de tegenprestatie is gelegen in de situatie, waarin:

- de schuldvordering van de leverancier als oninbaar moet worden beschouwd, omdat de afnemer niet voldoet aan de schuld, waaraan hij op basis van de overeenkomst met de leverancier gebonden is; hetgeen vooronderstelt dat:
- de afnemer de overeengekomen prijs verschuldigd is en blijft;<sup>50</sup>
- de leverancier zijn schuldvordering behoudt en moet blijven behouden; en
- de geleverde prestatie bij de afnemer blijft en dus niet terugkomt bij de leverancier.

Het gaat hierbij dus om gevallen waarin partijen niet worden teruggeplaatst in hun oorspronkelijke toestand c.q. zich niet weer gaan bevinden in de situatie, waarin zij zich vóór sluiting van de overeenkomst bevonden. Partijen dienen dus in de nieuwe toestand te blijven, c.q. te blijven in de situatie waarin zij zich ná het sluiten van de overeenkomst bevinden. Met andere woorden: de transactie moet worden gerespecteerd en mag niet ongedaan gemaakt worden. Daar waar een goederenlevering onderwerp is van de overeenkomst, mag de verkoper niet langer eigenaar zijn van het goed en daar waar het een dienst betreft moet deze zijn of worden verbruikt door de afnemer. Dit betekent dat de hiervoor beschreven aandachtspunten bij het retourneren van de prestatie zich bij deze categorie niet voordoen. Aanpassing van de maatstaf vergt simpelweg dat de vordering van de leverancier op de afnemer geheel of gedeeltelijk oninbaar blijkt.

De situatie van oninbaarheid hoeft – anders dan rechtsoverweging 25 van het Almos-arrest<sup>51</sup> lijkt te suggereren – naar mijn mening niet definitief te zijn. Dit volgt ook uit het hiervoor besproken Lombard-arrest.<sup>52</sup> Daarin overweegt het HvJ onder verwijzing naar bedoelde rechtsoverweging van het Almos-arrest en het in paragraaf 3.3.6.1.1 te bespreken Goldsmith (Jewellers)-arrest<sup>53</sup>:

“30. Uit het voorgaande volgt dat de niet-betaling wordt gekenmerkt door de onzekerheid die inherent is aan het niet-definitieve karakter ervan.”

In mijn optiek is het voldoende als het niet in de lijn der verwachtingen ligt dat de vordering op een later moment (deels) kan worden geïnd.<sup>54</sup> Hierdoor zal de categorie van gehele of gedeeltelijke niet-betaling in het bijzonder situaties treffen waarin een vordering oninbaar blijft wegens insolventie van de afnemer. Daarnaast ligt het mijns inziens voor de hand de situatie van oninbaarheid te beoordelen aan de hand van de feitelijke situatie. Het moet dus gaan om een *de facto* oninbare vordering;<sup>55</sup> waar de afnemer rechtens toe in staat is doet daarmee niet ter zake. Dit maakt dat ook betalingsonwil van de afnemer tot de categorie van niet-betaling moet worden gerekend.<sup>56</sup> Voor verlaging van de maatstaf van heffing is dus geen plaats als de leverancier overeenkomstig de contractvoorwaarden alle betalingen

50 Zie ook pt. 36 van de conclusie van A-G Kokott in de nog te bespreken zaak Di Maura (paragraaf 3.3.6.2.1).

51 HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, V-N 2014/27.21 (*Almos*) (paragraaf 3.3.1.1).

52 HvJ 12 oktober 2017, nr. C-404/16, V-N 2017/51.14 (*Lombard*) (paragraaf 3.3.1.3).

53 HvJ 3 juli 1997, nr. C-330/95, V-N 1997/2988, 18 (*Goldsmiths (Jewellers)*).

54 Zie in dat verband uitgebreid paragraaf 3.3.6.

55 Zie wederom HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, V-N 2014/27.21 (*Almos*), r.o. 25.

56 Zie ook mijn aantekening bij HR 29 mei 2015, *FED* 2015/88.

heeft geïnd of wanneer de afnemer, zonder dat sprake is van annulering, verbreking of ontbinding van de overeenkomst, niet langer de overeengekomen prijs aan de leverancier verschuldigd is.<sup>57</sup> Dit laatste ziet in mijn ogen op situaties waarin de vergoeding geacht moet worden te zijn voldaan, zonder dat daaraan een feitelijke betalingshandeling van de afnemer ten grondslag ligt. Hierbij kan worden gedacht aan de verrekening, de betaling door een derde en de schuldvernieuwing, waarna over en weer kwijting wordt verleend.<sup>58</sup>

Met betrekking tot de categorie van gehele of gedeeltelijke niet-betaling zijn drie arresten van het HvJ het bespreken waard. Het betreft het Vandoorne-arrest, het GMAC-arrest (General Motors Acceptance Corporation) en het Enzo di Maura-arrest. De eerste twee van deze arresten zal ik hierna in volgorde van verschijnen analyseren (paragrafen 3.3.2.1 en 3.3.2.2), met als doel de categorie 'niet-betaling' te duiden en te achterhalen op welke punten deze categorie verschilt van de andere in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn opgesomde categorieën. Het Enzo di Maura-arrest bespreek ik uitvoerig in paragraaf 3.3.6, omdat het arrest vooral betrekking heeft op de vraag onder welke voorwaarden lidstaten bij niet-betaling krachtens art. 90 lid 2 Btw-richtlijn mogen afwijken van de hoofdregel de maatstaf van heffing te verlagen. Ook hier worden de arresten enkel belicht vanuit de voor dit onderzoek belangrijke facetten. Ik sluit deze paragraaf af met een korte conclusie (paragraaf 3.3.2.3).

### 3.3.2.1 *Het Vandoorne-arrest*<sup>59</sup>

Vandoorne is een groothandelaar in tabaksproducten. Zij handelde als tussenpersoon voor enerzijds fabrikanten en invoerders van tabaksproducten en anderzijds kleinhandelaren. Vandoorne werd geconfronteerd met een failliete klant. Een uitkering uit het faillissement aan Vandoorne lag niet in het verschiep, zodat de schuldvordering van Vandoorne op de klant als definitief verloren moest worden beschouwd. Vandoorne vroeg vervolgens de in de schuldvordering begrepen btw van de Belgische belastingdienst terug. Vandoorne deed hierbij een beroep op de nationale pendant van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn. De belastingdienst weigerde de teruggaaf echter, omdat slechts recht op teruggaaf bestond van btw die eerder was geheven ter zake van een levering van goederen. Omdat, net als voorheen in Nederland het geval,<sup>60</sup> tabaksproducten in België afwijkend in de btw-heffing werden betrokken, had niet Vandoorne de in de schuldvordering begrepen btw aan de schatkist voldaan, maar waren het de tabaksfabrikanten of invoerders van tabak geweest die de btw aan de belastingdienst hadden betaald.<sup>61</sup> Dit gebeurde gelijktijdig met de heffing van accijnzen, die verschuldigd werd bij de aanschaffing van fiscale bandjes (ook

<sup>57</sup> HvJ 2 juli 2015, nr. C-209/14, *V-N 2015/34.21 (NLB Leasing)*, r.o. 37.

<sup>58</sup> Op ieder van deze varianten ga ik in paragraaf 4.3.1.1 nader in. Zie ook Heijnen 2010, p. 44-48.

<sup>59</sup> HvJ 27 januari 2011, nr. C-489/09, *V-N 2011/11.19 (Vandoorne)*.

<sup>60</sup> Art. 28 Wet OB 1968 (tot 1 juli 2013).

<sup>61</sup> De bijzondere regeling voor tabaksproducten hield in dat, in afwijking van de hoofdregel om btw te heffen in iedere schakel van de productie- en distributieketen, btw enkel in de eerste schakel van de bedrijfskolom werd geheven. Deze regeling betrof een op grond van art. 27 Zesde richtlijn (thans art. 394 en art. 395 Btw-richtlijn) gebaseerde antimisbruik- en vereenvoudigingsmaatregel. Opvallend is dat aan de Nederlandse regeling nimmer de bestrijding van fraude ten grondslag lag; zij was enkel gestoeld op het streven om de heffing van btw te vereenvoudigen (*Kamerstukken II 1952/53, 2602, nr. 3, p. 21 (MvT)*).

wel accijnszegels genoemd). De btw en de accijns dienden te worden voldaan uit de (vaste) consumentenprijs (ook wel kleinhandelsprijs genoemd). In andere schakels van de productie- en distributieketen was dan geen btw verschuldigd, maar er bestond ook geen recht op aftrek van btw. De relevante facturen maakten daarom melding van: 'btw voldaan bij de bron en niet aftrekbaar'. Zodoende werd het btw-bedrag steeds volledig, als onderdeel van de prijs, doorbelast in de bedrijfsketen, zo ook aan Vandoorne.

De zaak belandde bij het HvJ, waar de vraag rees of toepassing van de speciale regeling voor tabaksproducten meebracht dat Vandoorne het recht op teruggaaf van btw kon worden ontzegd bij niet-betaling van de prijs. In zijn arrest gaat het HvJ allereerst in op de toelaatbaarheid van de door België gehanteerde regeling.<sup>62</sup> Het hof brengt in herinnering dat vereenvoudigings- c.q. antimisbruikmaatregelen enkel mogen afwijken van de reguliere regels omtrent de maatstaf van heffing (dit is in wezen wat de regeling behelst), indien de maatregelen strikt noodzakelijk zijn om het doel (vereenvoudiging en antimisbruik) te bereiken en zo weinig mogelijk afbreuk doen aan de doeleinden en beginselen van de richtlijn. In dat verband memoreert het HvJ dat maatregelen, die een noemenswaardige invloed kunnen hebben op het bedrag van de belasting die in het stadium van het eindverbruik verschuldigd is, niet zijn toegestaan. Het HvJ overweegt vervolgens:

“31. In bepaalde omstandigheden (...) kan de fabrikant of de invoerder, in het kader van een regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, echter ertoe worden verplicht, een hoger bedrag aan btw af te dragen dan wanneer het geharmoniseerde gemeenrechtelijke stelsel inzake de heffing van de btw van toepassing zou zijn, waarbij de loutere mogelijkheid dat dergelijke omstandigheden zich voordoen, echter niet volstaat om aan te nemen dat deze regeling een noemenswaardige invloed zou kunnen hebben op het belastingbedrag dat in het stadium van het eindverbruik verschuldigd is (...). Een vereenvoudigingsmaatregel impliceert naar zijn aard immers een meer globale aanpak dan de regel die hij vervangt, en stemt derhalve niet noodzakelijk overeen met de exacte situatie van iedere belastingplichtige (...).”

Bijgevolg voldoet de betreffende regeling volgens het HvJ aan de hiervoor geschetste criteria.

Ik kan het HvJ volgen in zijn redenering. Bij een volmaakte toepassing heeft de speciale regeling voor tabaksproducten namelijk geen enkele invloed op de belastingopbrengst voor de schatkist in het stadium van eindverbruik. Dit laat zich het best illustreren aan de hand van een eenvoudig getallenvoorbeeld.

#### *Voorbeeld 3.1*

In de productie- en distributieketen kan de reguliere belastingheffing (rekening houdend met een btw-tarief van 20%) als volgt worden geïllustreerd:<sup>63</sup>

<sup>62</sup> R.o. 27 e.v.

<sup>63</sup> Zie ook het voorbeeld in paragraaf 2.4.6.

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorderen btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
A	100	20	120	0	0	0	20
B	250	50	300	100	20	120	30
C	300	60	360	250	50	300	10
D	350	70	420	300	60	360	10
E				0	0	420	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>70</b>

In dit voorbeeld betreft A de fabrikant van sigaretten en betreft D de kleinhandelaar. B en C zijn groothandelaren. De totale belastingdruk bedraagt 70. De kleinhandelsprijs bedraagt 420. Ook bij faillissement van ondernemer C zou de kleinhandelsprijs 420 en de uiteindelijke belastingopbrengst *in het stadium van eindverbruik* (dat wil zeggen: bij de particuliere consument) 70 blijven bedragen, zulks ongeacht de toepassing van art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 90 lid 1 Btw-richtlijn).<sup>64</sup>

In het vereenvoudigde systeem gaat de heffing als volgt:

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorderen btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
A	100	70	170	0	0	0	70
B	320	0	320	170	0	170	0
C	370	0	370	320	0	320	0
D	420	0	420	370	0	370	0
E				0	0	420	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>70</b>

Ook hier bedraagt de belastingopbrengst in het stadium van eindverbruik 70. Wederom zou het faillissement van ondernemer C aan de belastingdruk in het stadium van eindverbruik niet afdoen, ook niet als aan ondernemer B een teruggaaf van btw zou worden verleend op grond van art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn.<sup>65</sup> De bijzondere regeling wijkt dus in zoverre af van het reguliere btw-systeem dat het tijdstip waarop de belasting in de bedrijfskolom verschuldigd wordt, wordt vervroegd.

<sup>64</sup> Dit neemt niet weg dat toepassing van art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn (art. 90 lid 1 Btw-richtlijn) ertoe kan leiden dat de belastingopbrengst gezien vanuit de gehele bedrijfskolom minder kan zijn dan 70, hetgeen weer anders ligt als bij de afnemer een compenserende heffing plaatsvindt (in een correctie van de voorbelasting) op grond van art. 20 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn (art. 185 Btw-richtlijn), waarbij ik de waarschijnlijkheid dat een dergelijke compenserende heffing in de praktijk vanwege de financiële toestand van de debiteur vaak geen effect zal sorteren buiten beschouwing laat. De compenserende heffing (art. 185 Btw-richtlijn) staat centraal in paragraaf 5.3.2 van dit proefschrift. De samenhang tussen art. 90 en art. 185 Btw-richtlijn behandel ik in hoofdstuk 7.

<sup>65</sup> Toepassing van art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn kan wel effect hebben op de belastingopbrengsten voor de lidstaat in de gehele bedrijfskolom, tenzij bij de failliet een – in mijn ogen dan noodzakelijke – corresponderende terugbetalingsverplichting overeenkomstig art. 20 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn (art. 185 Btw-richtlijn) zou ontstaan.

Dan komt het HvJ toe aan de vraag in hoeverre art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn toepassing vindt. Het HvJ overweegt:

“38. Aangezien leveranciers die als tussenpersoon handelen, in deze omstandigheden geen btw over de leveringen van tabaksfabrikaten hoeven te betalen, kunnen zij geen aanspraak maken op teruggaaf ervan op grond van artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn in geval van niet-betaling van de prijs van deze leveringen door de afnemer.

39. In dit opzicht is het niet relevant dat het bedrag aan btw dat door de fabrikant of de invoerder bij de bron is voldaan door middel van fiscale bandjes, uit economisch oogpunt is begrepen in de prijs van de leveringen aan deze leveranciers. Dit gegeven doet immers niet af aan het feit dat deze leveranciers volgens de btw-regels geen enkele belastingsschuld hebben.

40. Aangezien bij een regeling van vereenvoudigde heffing van de btw zoals die in het hoofddeding, het bedrag aan btw die door middel van fiscale bandjes is voldaan door de fabrikant of de invoerder, niet gerelateerd is aan de door elke leverancier daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie, maar (...) aan de prijs van de producten in het stadium van het eindverbruik, wordt de maatstaf van heffing bovendien niet verlaagd door het verlies van de schuldvordering van een leverancier die, zoals in het hoofddeding, als tussenpersoon handelt, jegens zijn medecontractant.

41. Derhalve dient te worden vastgesteld dat teruggaaf aan een dergelijke leverancier die als tussenpersoon handelt, van btw in geval van niet-betaling, door de afnemer, van de prijs van de leveringen van tabaksfabrikaten, anders dan als voorwaarde is gesteld in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn, een noemenswaardige invloed zou hebben op het bedrag van de belasting dat in het stadium van het eindverbruik verschuldigd is en bijgevolg op de in dat stadium geheven belastingopbrengsten van de lidstaat. Dit zou temeer het geval zijn, wanneer het verzoek om teruggaaf van de btw zou slaan op het volledige bedrag dat is betaald door de fabrikant of invoerder van de tabaksfabrikaten, aangezien de door hen vervroegd betaalde belasting volledig drukt op de prijs die elke leverancier die als tussenpersoon handelt, aan zijn medecontractant in rekening brengt.”

Het HvJ hanteert hiermee een strikte richtlijninterpretatie. Volgens het HvJ bestaat alleen dan recht op teruggaaf – opvallend genoeg wordt niet gesproken over vermindering van de maatstaf van heffing (waarover meer in paragraaf 3.3.4) – als de leverancier zelf een belastingsschuld had en dus verplicht was om btw te betalen. Daarmee is de (economische) schade voor Vandoorne gelijk aan haar verkoopfactuur, inclusief de gehele btw-component.

De vraag rijst of de door het HvJ ingeslagen weg de juiste is. Op verschillende elementen in de redenering van het HvJ valt namelijk wat af te dingen. Allereerst heb ik moeite met de overweging van het HvJ dat de maatstaf van heffing niet wordt verlaagd. De overweging impliceert namelijk dat er een maatstaf van heffing is, hetgeen mij onjuist voorkomt: vanwege de bijzondere regeling voor tabaksproducten ontbreekt nou net een maatstaf van heffing. Daarnaast lijkt sprake te zijn van een drogreden. Wat het HvJ in wezen zegt is dat er geen recht op teruggaaf van btw bestaat (lees: de maatstaf van heffing niet wordt verlaagd), omdat de maatstaf van heffing niet wordt verlaagd. Ook de conclusie die het HvJ hieraan verbindt kan mij niet overtuigen.<sup>66</sup> Het HvJ overweegt namelijk dat een teruggaaf van btw een noemenswaardige invloed zou hebben op het bedrag van de belasting dat in

<sup>66</sup> In gelijke zin: de redactie van de Vakstudie Nieuws in haar commentaar bij het Vandoorne-arrest (V-N 2011/11.19).

het stadium van eindverbruik *verschuldigd is* en bijgevolg op de in dat stadium geheven belastingopbrengsten van de lidstaat. Dit is om meerdere redenen opvallend. Ten eerste, omdat in het stadium van eindverbruik geen belasting wordt geheven. Ten tweede, omdat een teruggaaf van btw tot eenzelfde resultaat leidt als in situatie waarin btw op de reguliere wijze wordt geheven. Hoewel een teruggaaf van de btw – vanzelfsprekend – invloed kan hebben op de belastingopbrengsten voor een lidstaat,<sup>67</sup> mag dit in mijn optiek geen argument zijn. De btw-druk in het stadium van eindverbruik blijft immers gelijk. In vernoemd voorbeeld betaalt de consument namelijk 420, waarin een btw-component van 70 besloten ligt. Zodoende wordt consumptie gewoon belast. Dit is ook het geval in een standaardsituatie. De overweging van het HvJ dat niet uit te sluiten valt dat de tabaksproducten in strijd met het beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel worden verbruikt, zonder dat de verschuldigde btw geheel of gedeeltelijk aan de schatkist is betaald,<sup>68</sup> vind ik dan ook alles behalve sterk. Ter illustratie bovengenoemde voorbeelden met daarin de teruggaaf van btw verwerkt bij ondernemer B (ondernemer C was immers failliet):

*Voorbeeld 3.2*

Reguliere situatie:

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorderen btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
<b>A</b>	100	20	120	0	0	0	20
<b>B</b>	250	50-50	300	100	20	120	-20
<b>C</b>	300	60	360	250	50	300	10
<b>D</b>	350	70	420	300	60	360	10
<b>E</b>				0	0	420	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>20</b>

Bijzondere regeling voor tabaksproducten:

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorderen btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
<b>A</b>	100	70	170	0	0	0	70
<b>B</b>	320	0-50	320	170	0	170	-50
<b>C</b>	370	0	370	320	0	320	0
<b>D</b>	420	0	420	370	0	370	0
<b>E</b>				420		420	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>20</b>

Zoals uit deze voorbeelden blijkt, zou een teruggaaf in het bijzondere systeem voor tabaksproducten tot een net zo hoge belastingopbrengst voor een lidstaat leiden als in een reguliere bedrijfskolom het geval zou zijn, mits de teruggaaf van btw naar evenredigheid

<sup>67</sup> Zeker als bij de afnemer-ondernemer geen compenserende heffing bestaat of deze geen effect sorteert.

<sup>68</sup> R.o. 42.

aan de verkoopprijs plaatsvindt en niet gelijk is aan de aanvankelijke afdracht door de fabrikant of importeur. Het weigeren van een teruggaaf betekent in mijn optiek dan ook dat ondernemer B in het bijzondere systeem onterecht wordt benadeeld. Het zijn immers economisch gelijke gevallen. In zoverre staat de uitspraak naar mijn smaak op gespannen voet met het rechtskarakter van de btw (in het bijzonder het neutraliteitsbeginsel). Zonder teruggaaf ondervindt ondernemer B duidelijk hinder van de btw-wetgeving. Dit zou anders zijn wanneer wel een recht op teruggaaf van btw zou bestaan. Dat de schatkist het dan zou moeten ontgelden, zou vervolgens weer kunnen worden voorkomen wanneer art. 20 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn (art. 185 Btw-richtlijn) zo zou kunnen worden uitgelegd dat zij in een correctiemogelijkheid c.q. terugbetalingsverplichting zou voorzien aan de zijde van de niet-betalende ondernemer, in bovenbedoelde voorbeelden ondernemer C.

Hoe het ook zij, het HvJ is resoluut: voor een correctie is geen plaats. Het HvJ lijkt daarbij vooral waarde te hechten aan de (letterlijke) tekst van de relevante richtlijnbevestigingen. Art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn stelt immers dat de maatstaf van heffing wordt verlaagd, bij gebreke waarvan überhaupt geen teruggaaf van btw kan plaatsvinden. Dit maakt dat een verwijzing naar het neutraliteitsbeginsel Vandoorne waarschijnlijk niet had kunnen baten. Zoals opgemerkt in paragraaf 2.3.2.2 kan het HvJ het neutraliteitsbeginsel namelijk alleen aanwenden, indien voor zover het dient als uitleggingsbeginsel; het is geen beginsel van primair recht, waaraan geldigheid van de Btw-richtlijn kan worden getoetst. Omdat de tekst van de relevante bepalingen (in het bijzonder art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn) voldoende helder lijkt te zijn, lijkt voor toepassing van dit beginsel in casu (helaas) geen rol te zijn weggelegd, hetgeen de torsie met het rechtskarakter van de btw uiteraard onverlet laat.

De genadeklap voor Vandoorne komt met de overweging van het HvJ dat met een teruggaaf het gevaar zou bestaan dat zowel de heffing van btw als fraude en misbruik in de hand worden gewerkt. Het HvJ stelt dat de sigarettenmarkt zich namelijk bij uitstek leent voor de ontwikkeling van illegale handel. Dit fraudeargument wordt verder niet door het HvJ onderbouwd. Wellicht dat de gedachte is dat tabaksfabrikanten, nadat ze zijn geproduceerd, een verhoogde kans hebben om in het zwarte circuit te geraken en dat het daarom voorkeur verdient om alle btw reeds in het begin van het productie- en distributieproces te heffen. Toch vind ik ook dit argument weinig overtuigend. In paragraaf 2.4.4.2, waarin ik ben ingegaan op de voor- en nadelen van het btw-systeem, is namelijk betoogd dat de prikkel tot fraude het laagst is bij een reguliere btw (en note bene het grootst bij een fabrikantenbelasting). Dat zou betekenen dat de prikkel tot fraude juist hoger zou moeten zijn in een systeem waarbij heffing enkel plaatsvindt in de eerste schakel van de bedrijfskolom (vanwege het relatief hoge verschuldigde bedrag).

### 3.3.2.2 *Het GMAC-arrest*<sup>69</sup>

Een andere zaak waarin niet-betaling centraal stond, betreft het GMAC-arrest. GMAC houdt zich bezig met de huurkoop van auto's. Bij wijze van een particuliere financiering kocht GMAC op verzoek van een particulier een specifieke auto bij een autohandelaar, waarop GMAC deze op grond van een huurkoopovereenkomst aan de particulier ter beschikking

69 HvJ 3 september 2014, nr. C-589/12, V-N 2014/50.17 (GMAC).

stelde. Deze terbeschikkingstelling werd op grond van de huurkoopovereenkomst aangemerkt als een btw-levering.<sup>70</sup> Bij wanprestatie van de particulier nam GMAC de auto terug in bezit en werd deze openbaar verkocht. De verkoopopbrengst werd vervolgens verrekend met het saldo van de door de particulier nog verschuldigde bedragen. Naar het recht van het Verenigd Koninkrijk werd de openbare verkoop noch als levering, noch als dienst aangemerkt, zodat deze niet werd belast met btw.<sup>71</sup> Daarnaast was het zo dat op grond van het recht van het Verenigd Koninkrijk de vergoeding met betrekking tot de huurkoopovereenkomst werd verminderd met de opbrengsten uit de veiling. Volgens het recht van het Verenigd Koninkrijk moest dus worden aangenomen dat GMAC de huurkoop had verricht in ruil voor een lagere tegenprestatie.<sup>72</sup> Hierdoor ontstond er bij toepassing van het recht van het Verenigd Koninkrijk een – wat de verwijzende rechter later aanduidt als een – ‘meevaller’, in die zin dat uiteindelijk minder btw verschuldigd was dan verschuldigd zou zijn als de Zesde richtlijn correct zou zijn omgezet.<sup>73</sup> Voor GMAC was deze meevaller niet voldoende: zij besloot ook een rechtstreeks beroep te doen op art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn. Dit artikel had het Verenigd Koninkrijk namelijk niet (correct) omgezet in nationale wetgeving. Volgens GMAC was een deel van de tegenprestatie voor de huurkooplevering onbetaald gebleven wegens insolventie van de particuliere debiteur. De belastingdienst wees het terugaafverzoek van GMAC vervolgens af. GMAC liet het er niet bij zitten en de zaak belandt uiteindelijk bij de rechter. Deze besluit vervolgens het HvJ in te schakelen. De vraag die daarbij centraal staat is of GMAC met rechte een beroep kan doen op art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn, gegeven het feit dat toepassing van het recht van het Verenigd Koninkrijk voor GMAC reeds positief uitpakte en toepassing van art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn én het tegemoetkomend Engels recht er tezamen toe zouden leiden dat een fiscaal resultaat zou worden behaald dat op grond van enkel de Zesde richtlijn of het nationale recht niet zou kunnen worden behaald.

Na te hebben gememoreerd dat art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn voldoet aan de voorwaarden om rechtstreekse werking te hebben (hierover meer in paragraaf 3.3.5<sup>74</sup>), stelt het HvJ dat verlaging van de maatstaf van heffing ‘gewoon’ aan de orde is als de klanten van GMAC hun betaalverplichting op grond van de overeenkomst geheel of gedeeltelijk niet nakomen. Het HvJ overweegt in dat kader dat deze bepaling de uitdrukking vormt van het fundamenteel beginsel dat de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is, en dat tot

70 Art. 14 lid 2 onderdeel c Btw-richtlijn. Vgl. het hiervoor in paragraaf 3.3.1.2 besproken NLB Leasing-arrest (HvJ 2 juli 2015, nr. C-209/14, V-N 2015/34.21) en de aldaar aangehaalde jurisprudentie.

71 In Nederland wordt doorgaans een vergelijkbaar resultaat behaald met de margeregeling (art. 28b Wet OB 1968), echter veronderstelt de margeregeling een inkoopprijs (onduidelijk is of hiervan in casu sprake is).

72 Hoewel dit niet direct volgt uit de uitspraak, meen ik uit de uitspraak te kunnen afleiden dat dit ook heeft geleid tot een lagere maatstaf van heffing voor de btw. Met zou op het eerste gezicht namelijk kunnen betogen dat GMAC de huurkoper een prijsvermindering heeft verleend ter hoogte van de verkoopopbrengst in de openbare verkoop.

73 Het is mij niet geheel duidelijk waar deze meevaller precies uit bestaat, maar ik vermoed dat wordt bedoeld op de mogelijkheid dat de ter beschikkingstelling aan de particuliere consument voor wat betreft de niet-betaalde leasetermijnen per saldo vrij van btw-heffing heeft kunnen plaatsvinden.

74 Zie ook het hiervoor besproken Almos-arrest (paragraaf 3.3.1.1). Zie over rechtstreekse werking ook paragraaf 2.3.1.3.



gevolg heeft dat de belastingdienst niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd. Het HvJ vervolgt:

“38. Toch blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat als de openbare verkoop van de van de huurkoper teruggenomen auto naar nationaal recht niet van btw zou zijn vrijgesteld, de voor elke handeling ontvangen tegenprestatie aan de heffing van btw zou zijn onderworpen. De maatstaf van heffing zou alsdan gelijk zijn aan de door de huurkoper en de door de koper bij de openbare verkoop betaalde bedragen. Daardoor zou de maatstaf van heffing, overeenkomstig het in het vorige punt van dit arrest in herinnering gebrachte beginsel, overeenkomen met de door GMAC werkelijk ontvangen tegenprestatie.”

Deze overweging kan de lezer op het verkeerde been zetten. Het HvJ wekt namelijk de suggestie dat de opbrengsten uit de openbare verkoop moeten worden ‘toegerekend’ aan die uit de huurkooplevering. Het HvJ overweegt immers dat de maatstaf van heffing gelijk is aan de door de huurkoper én de koper bij de openbaar verkoop betaalde bedragen. Nu het HvJ echter twee btw-handelingen onderkent, zou ik menen dat het HvJ ook doelt op twee maatstaven van heffing (een maatstaf voor iedere handeling): als de Zesde richtlijn zou zijn toegepast, zou GMAC btw verschuldigd zijn geweest over de daadwerkelijk door haar ontvangen tegenprestatie(s), enerzijds in verband met de huurkooplevering en anderzijds in verband met de openbare verkooplevering.<sup>75</sup> Dat de openbare verkoop onder het recht van het Verenigd Koninkrijk niet belast was met btw, mag er volgens het HvJ niet toe leiden dat GMAC het recht verliest op verlaging van de maatstaf van heffing in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs. Het HvJ concludeert (cursivering van mijn hand):

“42. Bijgevolg moet in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling het bedrag van de maatstaf van heffing van de autohuurkoopovereenkomst worden afgestemd op de tegenprestatie die de belastingplichtige *op grond van die overeenkomst* daadwerkelijk ontvangt. De door deze belastingplichtige ontvangen tegenprestatie die een derde heeft voldaan *op grond van een andere handeling*, in casu de openbare verkoop van de door de huurkoper teruggegeven auto, is van geen invloed op de conclusie dat deze belastingplichtige zich in het kader van de huurkoopovereenkomst kan beroepen op de rechtstreekse werking van artikel 11, C, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn.”

Hierin bevestigt het HvJ dat een rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn mogelijk is. Op de vraag in hoeverre GMAC recht heeft op vermindering van de maatstaf van heffing, moet worden gekeken naar de bedragen die GMAC op grond van de huurkoopovereenkomst daadwerkelijk van de huurkopers heeft ontvangen. Het gaat hierbij expliciet om de bedragen die GMAC van de huurkopers heeft ontvangen. Irrelevant is hoeveel GMAC krachtens de openbare verkoop van derden heeft ontvangen. Daarmee is evenmin relevant dat deze verkoopopbrengst werd verrekend met het saldo van de door de huurkoper nog verschuldigde vragen.

<sup>75</sup> Aldus lijkt het HvJ van mening te zijn dat de levering krachtens de openbare verkoop door GMAC wordt verricht en niet door of namens de huurkopers, hetgeen veronderstelt dat de macht om als eigenaar over de auto's te beschikken weer bij GMAC is komen te rusten als gevolg van de ontbinding c.q. 'ongedaanmaking' van de initiële handeling, zijnde de huurkoop. De overweging van het HvJ kan echter ook zo worden gelezen dat zowel de huurkoper als GMAC in het kader van de openbare verkoop een btw-levering hebben verricht, hetgeen impliceert dat GMAC de auto's niet heeft terugverkregen krachtens de ontbinding c.q. 'ongedaanmaking', maar op grond van een echte btw-levering van de huurkoper aan GMAC, waarbij de macht om als eigenaar over een goed te beschikken is overgegaan krachtens bezwarende titel.

Dit arrest laat een aantal vragen onbeantwoord. Zo vraag ik mij af of niet (ook) sprake kan zijn van een gedeeltelijke ongedaanmaking van de transactie (zoals bedoeld in art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn).<sup>76</sup> Immers: ik begrijp dat de huurkoopovereenkomsten met de particulieren zijn ontbonden *als gevolg van de niet-betaling* (rechtsoverweging 23).<sup>77</sup> Vermindering van de heffingsgrondslag op die grond vereist dan wel dat partijen zich weer in de situatie moeten gaan bevinden waarin zij zich voor sluiting van de overeenkomst bevonden, dat wil zeggen: GMAC de auto niet langer aan de huurkoper ter beschikking hoeft te stellen en de huurkoper de overeengekomen prijs niet langer verschuldigd is. Hiervan zou voor wat betreft het toekomstige gebruik van een auto zomaar sprake kunnen zijn: de auto gaat immers terug naar GMAC, in ruil waarvoor de huurkoper niet langer een deel van de overeengekomen prijs verschuldigd is. Voor wat betreft reeds vervallen termijnen kan in mijn optiek geen sprake zijn van een ongedaanmaking van de transactie. Met betrekking tot het verleden moet naar mijn mening namelijk worden aangenomen dat de huurkoper reeds het genot heeft gehad van de auto en de geleverde prestatie (ook al diende de huurkoop aangemerkt te worden als een btw-levering) in zoverre geacht moet worden te zijn 'verbruikt' en derhalve niet (meer) ongedaan kan worden gemaakt. Abstraherend van de GMAC-casus een voorbeeld:

#### *Voorbeeld 3.3*

Ondernemer A sluit met ondernemer B een overeenkomst voor het gebruik van een merkrecht gedurende een periode van 10 jaar. B is hiervoor aan A op het moment van het sluiten van de overeenkomst 1.000 verschuldigd. Na 5 jaar gaat B failliet en op dat moment heeft B slechts 250 betaald. A besluit daarop de overeenkomst te ontbinden. Het merkenrecht komt weer terug bij A. B blijft aan A 250 verschuldigd.

In dit voorbeeld worden partijen in mijn optiek voor 500 teruggeplaatst in hun oorspronkelijke toestand. Het betreft dus een partiële ongedaanmaking. Verlaging van de maatstaf van heffing is dan aan de orde voor 750 (250 op de grond van niet-betaling en 500 op de grond van de 'ongedaanmaking'). Dit staat in mijn optiek los van de opbrengst die A vervolgens zou kunnen genereren met de verkoop van het merkenrecht. Stel dat A in staat is om het merkenrecht voor 400 euro te verkopen. Dan zou A nog steeds btw kunnen terugvorderingen met betrekking tot 750. Over 400 is A wel btw verschuldigd. Derhalve kan per saldo over 350 btw worden teruggevraagd.

Dit zou in mijn optiek anders zijn wanneer de verkoopopbrengst zou strekken tot delging van de schuld van B aan A. Dit zou aan de orde kunnen zijn als niet A, maar B het merkenrecht zou verkopen. Wederom een voorbeeld:

#### *Voorbeeld 3.4*

Hetzelfde voorbeeld als onder 3.3, maar A besluit niet om de overeenkomst te ontbinden, maar om het merkenrecht op grond van een executoriale titel te verkopen aan een derde voor 400: A wordt geacht het merkenrecht weliswaar op eigen naam te verkopen, maar doet dit voor rekening en risico van B.

<sup>76</sup> Vgl. de door mij opgeworpen onzekerheid hieromtrent in paragraaf 3.3.1.5.

<sup>77</sup> In gelijke zin: de feitenconstellatie in het Lombard-arrest (HvJ 12 oktober 2017, nr. C-404/16, V-N 2017/51.14) (paragraaf 3.3.1.3).

In voornoemd voorbeeld is geen sprake van een ontbinding van de overeenkomst, zodat als hoofdregel dient te gelden dat het merkenrecht geacht moeten worden bij A te zijn teruggekomen op grond van een btw-prestatie. Als gevolg hiervan krijgt B strikt genomen een vordering op A (uit hoofde van de teruglevering), waarna vervolgens over en weer verrekening kan plaatsvinden. A zal vervolgens de restvordering als oninbaar moeten beschouwen, zodat in zoverre sprake zal zijn van niet-betaling. In bovenbedoeld voorbeeld is dit 350. Hierover kan A een verzoek om teruggaaf indienen.

Uit deze voorbeelden blijkt dat onder de streep in economisch opzicht hetzelfde resultaat wordt behaald. Dit hoeft echter niet altijd het geval te zijn. Er kunnen namelijk grote verschillen ontstaan, bijvoorbeeld wanneer een lidstaat in gevallen van niet-betaling geen verlaging van de maatstaf van heffing voorschrijft.<sup>78</sup> In dat geval zou in voorbeeld 3.4 geen correctie mogelijk zijn, maar in voorbeeld 3.3 toch nog een correctie in het verschiet liggen op grond van de 'ongedaanmaking'. Het is daarom buitengewoon jammer dat het GMAC-arrest geen duidelijkheid verschaft over welke situatie exact aan de orde is. Het is naar mijn mening aan de nationale rechter om de exacte feiten en juridische verhoudingen te wegen.

Een andere vraag waar ik mee worstel is hoe deze uitspraak zich verhoudt tot andere uitspraken van het HvJ over de vraag of een belastingplichtige zich zowel op een (voor hem gunstige) wettelijke bepaling kan beroepen als op een (voor hem gunstige) richtlijn-bepaling. Ik doel bijvoorbeeld op het MDDP-arrest<sup>79</sup> en de zaak VDP Dental Laboraties<sup>80</sup>. In deze arresten wilden belanghebbenden zowel een beroep doen op een met het Unierecht strijdige nationale vrijstelling als op een in de Btw-richtlijn opgenomen aftrek-bepaling. Het HvJ oordeelt daarop – kort gezegd – dat een asymmetrisch beroep op de wet en de richtlijn niet is toegestaan. Volgens het HvJ moet worden gekozen tussen 'heffing én aftrek' en 'vrijstelling én geen aftrek'. Van twee walletjes eten is geen optie.<sup>81</sup> Dit zou ook kunnen worden volgehouden in onderhavige situatie, indien en voor zover de vermindering van de vergoeding in de relatie tussen GMAC en de particuliere huurkoper met de opbrengsten uit de openbare verkoop (ook) heeft geleid tot een teruggaaf van btw. Het gegeven dat de openbare wederverkoop zelf onbelast was, speelt hierbij volgens mij geen rol. Dat het in de zaak GMAC twee verschillende handelingen betrof (die weliswaar betrekking hadden op dezelfde goederen, maar ieder op hun eigen merites moesten worden beoordeeld) en het in de hiervoor aangehaalde zaken ging om één relevante handeling, zou mogelijk wel een relevante factor kunnen zijn bij de afweging of een asymmetrisch beroep wel of niet is toegestaan.

78 Vgl. paragraaf 3.3.6.

79 HvJ 28 november 2013, nr. C-319/12, V-N 2014/7.16 (MDDP).

80 HvJ 25 februari 2015, nrs. C-144/13, C-154/13 en C-160/13, V-N 2015/14.18 (VDP Dental Laboraties).

81 In dezelfde zin: Van Vliet 2007, paragraaf 6. Na een analyse van door hem aangehaalde rechtspraak van het HvJ, stelt Van Vliet dat een beroep op een geïsoleerd onderdeel van een richtlijnregeling niet is toegestaan: "Het is niet toegestaan slechts de krenten uit de richtlijnapp te nuttigen."

3.3.2.3 *Slotsom*

Hiervoor heb ik de arresten Vandoorne en GMAC behandeld. Deze arresten brengen ten opzichte van de arresten die ik in voorgaande paragraaf omtrent de ongedaanmaking heb behandeld weinig nieuws over de invulling van de categorie van gehele of gedeeltelijke niet-betaling. Uit het Vandoorne-arrest volgt dat vermindering van de maatstaf van heffing of – om in woorden van het HvJ te spreken – btw-teruggaaf alleen dan aan de orde kan zijn als de leverancier zelf de belastingschuldige was en uit dien hoofde verplicht was de btw te voldoen. Het HvJ volgt met deze redenering de bewoordingen van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn, waarin wordt gesproken over verlaging van ‘de maatstaf van heffing’, waarvan bij opvolgende leveringen in het vereenvoudigde btw-regime voor tabaksproducten simpelweg geen sprake is. Ik heb betoogd dat dit op gespannen voet staat met het rechtskarakter van de btw (in het bijzonder het neutraliteitsbeginsel), nu de btw bij insolventie een last vormt voor de betrokken ondernemers in de productie- en distributieketen en de schatkist wordt ontzien. De zaak GMAC leert dat het recht op vermindering van de maatstaf van heffing absoluut is en niet afhankelijk kan worden gesteld van de (nationale) fiscale behandeling van een opvolgende transactie ten aanzien van dezelfde goederen (openbare verkoop na terugname van de goederen), ook niet als toepassing van zowel het Unierecht als het nationale recht tot een voordeel zou leiden dat er niet zou zijn geweest, indien ten aanzien van beide transacties enkel het Unierecht of het nationale recht zou zijn toegepast. In zoverre acht het HvJ een asymmetrisch beroep op de richtlijn en de wet toegestaan. Hoewel het oordeel van het HvJ lijkt te impliceren dat GMAC haar recht op teruggaaf op de grond van niet-betaling geldend kan maken, geldt dat het aan de nationale rechter is om aan de hand van de feiten en omstandigheden te bepalen of en in hoeverre er inderdaad aanspraak kan worden gemaakt op verlaging van de maatstaf van heffing. Daarnaast geeft de zaak aanleiding om stil te staan bij de verhouding tussen de verschillende in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn opgenomen categorieën.

3.3.3 *Prijsvermindering nadat de handeling is verricht*

In deze paragraaf staat de derde en laatste categorie van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn centraal. Uit voorgaande paragrafen en de daarin behandelde jurisprudentie kan worden opgemaakt dat de categorie ‘prijsvermindering nadat de handeling is verricht’ enigszins lijkt te zijn ondergesneeuwd. Daar waar de rechtspraak van het HvJ omtrent de ongedaanmaking tevens illustratief was voor de invulling van de categorie van niet-betaling, laat deze duidelijk te wensen over daar waar het aankomt op het onderscheidend karakter ten aanzien van de categorie van prijsvermindering. Ik verwijs bijvoorbeeld naar de hiervoor geciteerde rechtsoverweging 25 van het Almos-arrest.<sup>82</sup> Daarin overwoog het HvJ met zoveel woorden dat, zolang een overeenkomst niet ongedaan gemaakt wordt, de koper de overeengekomen prijs verschuldigd blijft. Het is vervolgens aan de lidstaten om dan al dan niet te voorzien in een vermindering van de maatstaf van heffing bij niet-betaling van de prijs. Rechtsoverweging 36 van het NLB Leasing-arrest<sup>83</sup> kent een gelijke strekking. Daarin wordt door het HvJ overwogen dat, met uitzondering van de categorie van

<sup>82</sup> Zie paragraaf 3.3.1.1.

<sup>83</sup> Zie paragraaf 3.3.1.2.

ongedaanmaking, art. 90 lid 1 Btw-richtlijn alleen doelt op situaties waarin de koper niet of slechts gedeeltelijk voldoet aan een schuldvordering, waaraan zij op grond van de overeenkomst is gehouden. Het HvJ vervolgt (rechtsoverweging 37) dat er in die situatie dus geen ruimte is voor verlaging van de maatstaf van heffing wanneer de leverancier alle betalingen heeft geïnd die de tegenprestatie waren voor de door hem verrichte prestatie. Het HvJ lijkt met deze overwegingen geen rekening te hebben gehouden met de categorie van prijsvermindering. In het geval van prijsvermindering zal de koper de overeengekomen prijs immers (voor een deel) ook niet langer verschuldigd zijn, terwijl geen sprake is van ongedaanmaking van de overeenkomst. En ook bij een prijsvermindering kan de leverancier alle betalingen innen die de tegenprestatie vormen voor de door hem verrichte prestatie. Toch dient in die gevallen de maatstaf van heffing te worden verlaagd. Met enige moeite kunnen de overwegingen van het HvJ in het NLB Leasing-arrest toch als sluitend worden geïnterpreteerd. Dit is het geval als in rechtsoverweging 36 de oorspronkelijke vordering van de leverancier tot uitgangspunt wordt verheven. Vanuit die optiek bezien, zal de koper bij een prijsvermindering (veelal per definitie) niet of slechts gedeeltelijk voldoen aan de vordering. De leverancier zal op zijn beurt niet alle door de koper aanvankelijk verschuldigde bedragen innen, zodat overeenkomstig rechtsoverweging 36 recht zou moeten bestaan op verlaging van de maatstaf van heffing. In rechtsoverweging 37 zou de aangepaste vordering (dus ná prijsvermindering) het uitgangspunt moeten zijn. Er bestaat geen recht op vermindering van de heffingsgrondslag als de belastingplichtige niet langer de prijs ná korting verschuldigd is.

Mij wordt niet duidelijk waarom het HvJ de prijsvermindering in de hiervoor besproken arresten naar de achtergrond schuift. Moet de betekenis van dit begrip, anders dan de twee hiervoor besproken categorieën, wellicht als evident worden beschouwd? Ik meen van niet. In deze paragraaf ga ik nader in op een viertal arresten van het HvJ waarin de prijsvermindering centraal staat. Het betreft in chronologische volgorde het Freemans-arrest (paragraaf 3.3.3.1), het Grattan-arrest (paragraaf 3.3.3.2), het Elida Gibbs-arrest (paragraaf 3.3.3.3) en het Boehringer-arrest (paragraaf 3.3.3.4). Het doel is te achterhalen op welke punten de categorie 'prijsvermindering' zich onderscheidt van de andere in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn opgesomde categorieën, in het bijzonder de categorie 'gehele of gedeeltelijke niet-betaling'. Bij de bespreking van voornoemde arresten zal ik ook hier volstaan met een analyse van de belangrijkste overwegingen van het HvJ. Daarbij zal ik aangeven welk belang de uitspraken dienen voor dit onderzoek. Ik sluit af met een slotsom in paragraaf 3.3.3.5.

#### 3.3.3.1 *Het Freemans-arrest*<sup>84</sup>

Freemans is een postorderbedrijf. Zij maakte gebruik van catalogi die zij toestuurde aan particulieren die als haar agent optraden. Deze agenten konden goederen voor zichzelf afnemen, maar konden deze ook voor anderen bestellen. Voor de bestelde goederen werd de in de catalogus vermelde prijs betaald. Doorgaans gebeurde dit in termijnen. Voor de agenten nam Freemans een afzonderlijke crediteurenrekening op. Daarop werd per betaling door de agent aan Freemans steeds automatisch een bedrag gelijk aan 10%

84 HvJ 29 mei 2001, nr. C-86/99, V-N 2001/35.27 (*Freemans*).

van elke betaling bijgeschreven. De agenten mochten niet meteen enkel de catalogusprijs minus de korting voor eigen aankopen betalen: als een agent een termijn niet betaalde, dan werden de kortingen niet uitbetaald, totdat de rekening werd aangezuiverd. Het bedrag van 10% werd beschouwd als een korting van 10% voor eigen aankopen dan wel een commissie van 10% voor de aan anderen verrichte aankopen. Het op de rekening van de agent gecrediteerde bedrag kon te allen tijde worden opgenomen, bijvoorbeeld in de vorm van een cheque, in de vorm van loten van de nationale loterij, een aanzuivering van een negatief saldo of een betaling voor een nieuwe aankoop. Deze nieuwe aankopen gaven de agent dan opnieuw recht op een korting van 10%. Een aanzienlijk deel van de kortingen werd niet door de agenten opgeëist.

Volgens een bepaalde accountancy-methode voor detaillisten mocht Freemans de korting, die werd verleend aan de agenten voor eigen aankopen, onmiddellijk in mindering brengen op de brutodagontvangsten. Deze methode werd op een gegeven moment niet langer toegestaan. In plaats daarvan moesten de brutodagontvangsten worden berekend zonder daarop de korting in mindering te brengen, tenzij deze door de agent in contanten werd opgenomen of werd verrekend met de aankoopprijs van de goederen. Freemans gaf aan deze verplichting echter geen gehoor en bleef de korting in mindering brengen op de catalogusprijzen. Zij was namelijk van oordeel dat de maatstaf van heffing voor de goederen, die aan een agent voor eigen gebruik werden geleverd, de met de korting verlaagde catalogusprijs was. De belastingdienst stelde zich op het standpunt dat met de korting geen rekening gehouden mocht worden. Deze onenigheid mondde uit in een rechtszaak. De rechter besloot daarop de hulp van het HvJ in te roepen en vroeg hoe de maatstaf van heffing moest worden vastgesteld. De vraag was of Freemans bij het berekenen van de verschuldigde btw terstond met de korting voor eigen aankopen<sup>85</sup> rekening mocht houden of dat de maatstaf van heffing pas achteraf (bijvoorbeeld bij het opnemen van de korting) mocht worden verlaagd.

Het HvJ overweegt als volgt. Omdat de agenten op het moment van de handeling (zijnde het tijdstip waarop de macht om over een gekocht goed te beschikken overgaat) de volledige catalogusprijs in termijnen moesten betalen, kan bij het bepalen van de maatstaf van heffing volgens het HvJ niet terstond met de crediteringen rekening worden gehouden.

85 Het geschil spitst zich toe op de korting voor eigen aankopen. De vraag hoe moet worden omgegaan met de commissie in verband met door agenten voor derden ingekochte goederen blijft aldus onbeantwoord. In dat kader verwijst ik naar het hierna te bespreken Grattan-arrest.

Dit betekent dat art. 11 A lid 3 onderdeel b<sup>86</sup> – dat behelst dat prijskortingen en –rabatten<sup>87</sup> die aan een afnemer worden toegekend, en die zijn verkregen op het moment waarop de handeling wordt verricht, niet in de maatstaf van heffing dienen te worden begrepen – geen toepassing vindt. Het HvJ onderbouwt dit door te overwegen dat wanneer deze bepaling wel van toepassing zou zijn, dit een inbreuk zou opleveren met het neutraliteitsbeginsel. Immers: als Freemans van meet af aan btw zou berekenen over de catalogusprijs minus het te crediteren bedrag en agenten de gecrediteerde bedragen niet zouden opnemen, dan zou Freemans een hoger bedrag verkrijgen dan het bedrag waarover btw zou zijn berekend.<sup>88</sup> Aldus geldt dat het voor onmiddellijke vermindering van de maatstaf niet volstaat dat de agent op het tijdstip van de koop een korting verkrijgt waarop juridische aanspraak bestaat. Er mag enkel rekening worden gehouden met de creditering als deze op het moment van de handeling daadwerkelijk wordt genoten.

Vervolgens gaat het HvJ in op de toepassing van art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn (art. 90 lid 1 Btw-richtlijn):

“31. Tot slot moet worden vastgesteld dat artikel 11 C, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat in het kader van een systeem van verkoopbevordering als bedoeld in het hoofdgeding de door de volledige catalogusprijs gevormde maatstaf van heffing moet worden verlaagd, zodra de agent het op zijn afzonderlijke rekening gecrediteerde bedrag opneemt of op een andere wijze gebruikt.”

Dus in plaats van terstond rekening te houden met het gecrediteerde bedrag, is er achteraf wel plaats voor het naar beneden bijstellen van de maatstaf van heffing wanneer het gecrediteerde bedrag wordt opgenomen of gebruikt. Anders dan bijvoorbeeld de Commissie betoogde, is het hiervoor volgens het HvJ niet nodig dat hieraan een contractuele wijziging is voorafgegaan. Art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn is ook van toepassing op situaties waarin de contractuele relatie van meet af aan in een korting voorziet. Dat de maatstaf pas kan worden aangepast zodra de korting daadwerkelijk wordt genoten, volgt uit de verwerping van het standpunt van Freemans dat vermindering al aan de orde zou moeten zijn op het moment dat de rekening van de agent wordt gecrediteerd. Het HvJ overweegt:

“35. Op het tijdstip waarop Freemans de in haar boekhouding voor een agent opgenomen rekening met het betrokken bedrag crediteert, heeft zij de korting eigen aankopen echter nog niet werkelijk aan die agent uitbetaald. Maakt de agent immers geen gebruik van dat bedrag, dan beschikt Freemans erover door het aan haar winst- en verliesrekening toe te

86 Art. 79 onderdeel b Btw-richtlijn. Bedoelde bepaling vormt een toepassing van de in art. 11 A lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn (art. 73 Btw-richtlijn) neergelegde hoofdregel dat btw wordt geheven over alles wat de leverancier als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper. Zie in dat verband HvJ 27 maart 1990, nr. C-126/88, *FED* 1990/617 (*Boots Company*), r.o. 19.

87 Uit r.o. 23 volgt wat het verschil is tussen een prijskorting en een –rabat. Als een koper op het moment van de handeling een lagere prijs betaalt, dan is sprake van een korting. Als de verkoper daarentegen een deel van de reeds door de koper betaalde prijs terugbetaalt, dan is sprake van een prijsrabat. Dit laatste zou dan moeten leiden tot een teruggaaf van btw (zie ook de conclusie van A-G Van Hilten bij HR 15 januari 2010, *BNB* 2010/82). Kortingen en rabatten kunnen worden omschreven als verlagingen van de prijs waartegen een artikel normaliter aan de klant wordt aangeboden, waarbij de verkoper de derving van het bedrag van de korting aanvaardt om de klant ertoe aan te zetten het product te kopen, aldus HvJ 27 maart 1990, nr. C-126/88, *FED* 1990/617 (*Boots Company*), r.o. 18.

88 R.o. 22-30.



voegen. Pas wanneer de klant de korting eigen aankopen gebruikt wordt deze effectief betaald, zodat de maatstaf van heffing voor de betrokken aankoop overeenkomstig het bepaalde in artikel 11 C, lid 1, van de Zesde richtlijn dienovereenkomstig moet worden verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.”

Deze overweging is in overeenstemming met de eerdere overweging over het neutraliteitsbeginsel. Hiermee maakt het HvJ voor de bepalingen rondom de maatstaf van heffing een koppeling met hetgeen feitelijk als tegenprestatie wordt ontvangen. Dit is consequent, ook in het licht van de rechtspraak rondom de ongedaanmaking van de handeling en de niet-betaling, waarin het HvJ overweegt dat de maatstaf van heffing gelijk staat aan de *werkelijk* door de leverancier ontvangen tegenprestatie en dat de Belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér mag ontvangen dan de leverancier daadwerkelijk heeft geïnd.<sup>89</sup>

Uit het voorgaande volgt dat van een prijskorting en een –rabat, zoals bedoeld in art. 11 A lid 3 onderdeel b Zesde richtlijn (art. 79 onderdeel b Btw-richtlijn), en een prijsvermindering (waaronder kennelijk zowel de prijskorting als het –rabat moet worden verstaan), zoals bedoeld in art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn (art. 90 lid 1 Btw-richtlijn), pas sprake is als de korting daadwerkelijk door de leveranciers is uitbetaald c.q. door de afnemer is ontvangen. Het enkele recht op een korting (ook al is dit recht vooraf contractueel vastgelegd) of administratieve creditering is onvoldoende om bij de bepaling van de maatstaf van heffing terstond of achteraf met de korting rekening te houden. Ten aanzien van de vraag welke bepaling (art. 11 A lid 3 onderdeel b Zesde richtlijn of art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn) van toepassing is, is het tijdstip waarop de handeling wordt verricht bepalend.<sup>90</sup> Is de korting daadwerkelijk genoten op het moment waarop de handeling wordt verricht, dan is art. 11 A lid 3 onderdeel b Zesde richtlijn (art. 79 onderdeel b Btw-richtlijn) van toepassing. Art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn (art. 90 lid 1 Btw-richtlijn) is pas aan de orde als de korting wordt genoten nadat de handeling is verricht. Dit laatste was in het onderhavige geval aan de orde.<sup>91</sup>

#### 3.3.3.1.1 *Intermezzo: prijsverminderingen van 100%*

Uit het vorenstaande volgt dat aan prijskortingen en –rabatten uit art. 11 A lid 3 onderdeel b Zesde richtlijn en aan prijsverminderingen uit art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn in principe een gelijkkluidende betekenis kan worden toegekend. Toch is er iets dat deze begrippen van elkaar onderscheidt: de korting van 100%.<sup>92</sup>

89 Zie bijvoorbeeld HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, *V-N* 2014/27.21 (*Almos*), r.o. 22 (paragraaf 3.3.1.1), HvJ 3 september 2014, nr. C-589/12, *V-N* 2014/50.17 (*GMAC*), r.o. 37 (paragraaf 3.3.2.2) en HvJ 2 juli 2015, nr. C-209/14, *V-N* 2015/34.21 (*NLB Leasing*), r.o. 35 (paragraaf 3.3.1.2).

90 Vgl. HvJ 27 oktober 1993, nr. C-281/91, *V-N* 1993/4006, 27 (*Muys en De Winter*), waarin het HvJ benadrukt dat uit art. 10 lid 2 Zesde richtlijn (art. 63 Btw-richtlijn) volgt dat de maatstaf van heffing op het tijdstip van levering (of dienst) moet worden bepaald (r.o. 16). Een uitzondering hierop bestaat mijns inziens als vooruitbetalingen worden gedaan, in welk geval de maatstaf van heffing al eerder moet worden vastgesteld. Dit maakt dat een prijsvermindering die wordt verleend nádat een vooruitbetaling is gedaan, maar vóórdat de prestatie plaatsvindt, onder toepassing van art. 11 A lid 3 onderdeel b Zesde richtlijn (art. 79 onderdeel b Btw-richtlijn) valt. Het lijkt mij dat indien en voor zover al btw is gegeven, deze verlaging zou moeten resulteren in een teruggaaf.

91 Het aanwezig zijn van een ‘handeling’ is voor beide bepalingen wel een voorwaarde. Zie in dit verband HvJ 16 januari 2014, nr. C-300/12, *V-N* 2014/9.15 (*Ibero Tours*).

92 Dit onderscheid speelt later in mijn onderzoek een rol van betekenis.



Illustratief in dit verband is het Kuwait Petroleum-arrest.<sup>93</sup> Kuwait Petroleum verkocht brandstof onder het merk Q8 en voerde een promotiecampagne, die inhield dat bij een bepaalde hoeveel getankte brandstof gratis zegels werden verstrekt. Deze zegels konden vervolgens worden ingewisseld tegen een geschenk. Kuwait Petroleum verbond zich ertoe deze geschenken binnen een bepaalde termijn te leveren. De Britse belastingdienst was van mening dat Kuwait Petroleum btw verschuldigd was over de verstrekte geschenken, omdat sprake zou zijn van een fictieve levering (nu een bezwarende titel ontbrak).<sup>94</sup> Anders dan de belastingdienst was Kuwait Petroleum van mening dat wel sprake was van een bezwarende titel en dat de consument zowel voor de levering van brandstof als voor het geschenk een prijs had betaald (de totaalprijs), zodat zij reeds btw over de 'gratis' geschenken had voldaan. Het geschil belandt uiteindelijk bij het HvJ. Daar komt de vraag op of niet moet worden aangenomen dat de geschenken weliswaar tegen een bezwarende titel zijn geleverd, maar dat vervolgens op grond van art. 11 A lid 3 onderdeel b Zesde richtlijn een prijskorting of rabat (van 100%) is verleend.<sup>95</sup>

Volgens het HvJ dient deze vraag negatief te worden beantwoord. Het HvJ overweegt dat de toekenning van een korting of een rabat de levering van een goed onder bezwarende titel veronderstelt. Dit betekent dat er eerst een bezwarende titel moet zijn om te kunnen spreken van een korting of rabat. Het HvJ overweegt:

“16. De uitdrukkingen „korting” en „rabat” verwijzen als zodanig immers naar een slechts gedeeltelijke vermindering van de overeengekomen volledige prijs. Wanneer de vermindering daarentegen betrekking heeft op 100 % van de prijs, is er sprake van afgifte om niet. De overdracht van een goed om niet valt evenwel onder artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn.

17. Op de eerste vraag dient derhalve te worden geantwoord, dat artikel 11, A, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de begrippen „prijskortingen” en „prijsrabatten” geen prijsvermindering kunnen omvatten die betrekking heeft op de volledige kostprijs van een levering van goederen.”

Ik kan het HvJ hierin volgen. Art. 11 A lid 3 onderdeel b Zesde richtlijn ziet immers op kortingen en rabatten die zijn genoten op het moment waarop de handeling wordt verricht. Als een korting of rabat op dat moment 100% van de (kost)prijs betreft (en deze prijs op dat moment niet eens hoeft vast te staan) dan zou de tegenprestatie en dus maatstaf van heffing nihil bedragen, zodat inderdaad moet worden aangenomen dat sprake is van afgifte van een goed om niet.<sup>96</sup> Het HvJ komt uiteindelijk echter tot de conclusie dat de door Kuwait Petroleum verrichte onttrekking (het verstrekken van de geschenken 'om niet') moet worden gelijkgesteld met een levering onder bewarende titel, mits de goederen niet van geringe waarde zijn.

93 HvJ 27 april 1999, nr. C-48/97, V-N 1999/27.15 (*Kuwait Petroleum*).

94 Art. 5 lid 6 Zesde richtlijn (art. 16 Btw-richtlijn).

95 Dit is overigens niet wat Kuwait Petroleum voorstond: zij bleef van mening dat haar klanten bij de aankoop van de brandstof ook al voor de geschenken hadden betaald.

96 Het HvJ concludeert uiteindelijk dat de door Kuwait Petroleum verrichte verstrekking 'om niet' (de onttrekking) moet worden gelijkgesteld met een levering onder bewarende titel, mits de goederen niet van geringe waarde zijn.

Uit bedoelde overweging mag mijns inziens echter geenszins de conclusie worden getrokken dat eenzelfde uitleg geldt voor toepassing van art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn. Een prijsvermindering, zoals bedoeld in art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn, kan in mijn optiek wel degelijk 100% van de tegensprestatie (de maatstaf van heffing) bedragen. Het gaat in die bepaling immers om prijsverminderingen die achteraf, dat wil zeggen: nadat de prestatie is verricht, worden verleend. In die gevallen is bij het verrichten van de prestatie al een tegenprestatie en een maatstaf van heffing vastgesteld, zodat op dat moment ook reeds sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Het verlenen van een korting achteraf van 100% betekent weliswaar dat de maatstaf van heffing achteraf wordt aangepast naar nihil, maar dat kan in mijn optiek niet afdoen aan de conclusie dat in het verleden wel reeds sprake was van een bezwarende titel. Kortom: kortingen en rabatten zoals bedoeld in art. 11 A lid 3 onderdeel b Zesde richtlijn kunnen niet leiden tot een vermindering van de vergoeding tot nihil; prijsverminderingen zoals bedoeld in art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn kunnen dat mijns inziens wel.

### 3.3.3.2 *Het Grattan-arrest*<sup>97</sup>

Een ander arrest waarin de prijsvermindering centraal staat is HvJ Grattan. Net als Freemans (paragraaf 3.3.3.1) is Grattan een postorderbedrijf dat gebruik maakte van agenten, die kortingen ontvingen voor eigen aankopen en commissies ontvingen over aankopen voor derden / eindverbruikers.<sup>98</sup> De agent bestelde de goederen voor deze derden bij Grattan, waarna de agent de goederen uitleverde. De verkoopprijs werd door de agent bij de derden geïnd en aan Grattan overgemaakt. De agent ontving hiervoor een commissie van 10% op een bij Grattan aangehouden rekening. Ook bij Grattan kon de agent de commissie op verschillende manieren opnemen. De agent kon het tegoed bijvoorbeeld in contanten opnemen, verrekenen met het uitstaande saldo (beide aangeduid als een opname 'in contanten') dan wel gebruiken om de aankoopprijs van nieuwe goederen te voldoen (opname 'in natura'). Grattan voldeed btw over de gehele catalogusprijs (dus met inbegrip van de commissies aan de agenten), maar verzocht daarna om teruggaaf van de btw die toerekenbaar was aan de commissie. Grattan stelde zich op het standpunt dat de commissie ('in contanten' – daar waar het geschil zich op toespitste) als rabat (indien de commissie werd ontvangen op het moment van levering) of als korting (indien ontvangen na levering) moest worden beschouwd.<sup>99</sup> De Britse belastingdienst was het hier niet mee eens en stelde zich op het standpunt dat de commissies moesten worden beschouwd als een vergoeding voor door de agenten verrichte diensten. Het geschil belandt uiteindelijk bij het HvJ, waaraan de vraag wordt voorgelegd of de maatstaf van heffing voor het corresponderende bedrag aan commissie kan worden verlaagd. Omdat het geschil betrekking heeft op de mid-jaren '70 moet worden nagegaan of de algemene bepaling over de btw-grondslag in de Tweede richtlijn

<sup>97</sup> HvJ 19 december 2012, nr. C-310/11, V-N 2013/11.15 (*Grattan*).

<sup>98</sup> Anders dan bij HvJ Freemans (29 mei 2001, nr. C-86/99, V-N 2001/35.27) spitst het geschil zich hier toe op deze laatste categorie. Zie ook punt 22 van de hierna aan te stippen conclusie van A-G Kokott.

<sup>99</sup> Het door Grattan gemaakte onderscheid tussen een prijsrabat en een –korting is daarmee een andere dan die het HvJ maakt (r.o. 23 van het Freemans-arrest). Grattan doelt waarschijnlijk op het verschil tussen art. 11 A en art. 11 C Zesde richtlijn, waarbij het moment van het belastbare feit bepalend van onderscheidend belang is.

en/of het beginsel van fiscale neutraliteit (art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn kent immers geen voorloper in de Tweede richtlijn<sup>100</sup>) een verlaging van de grondslag voorschrijft. Dit maakt dat niet zonder meer kan worden volstaan met een verwijzing naar de zaak *Freemans*.

Voordat het HvJ zich uitlaat over de kwestie is het woord aan A-G Kokott. In haar conclusie stelt de A-G dat het voor de beantwoording van bedoelde vraag eerst zaak is om te beoordelen of de commissies feitelijk wel kunnen worden beschouwd als een terugbetaling<sup>101</sup> van de tegenprestatie. Volgens de A-G is dit namelijk een voorwaarde om uiteindelijk te kunnen concluderen dat een vermindering van de maatstaf van heffing na het tijdstip van levering<sup>102</sup> mogelijk is. Immers: niet elke betaling van een belastingplichtige aan een persoon die een tegenprestatie heeft verricht, kan als een terugbetaling van deze tegenprestatie worden beschouwd. Om deze afweging te kunnen maken is het van belang om de feiten en omstandigheden te wegen. Volgens de A-G maakt het verschil of Grattan rechtstreeks aan de derden heeft gepresteerd of dat de agenten de goederen van Grattan hebben afgenomen en deze vervolgens aan de derden hebben doorgeleverd. Vrijwel alleen in dit laatste geval zouden de commissies kunnen worden beschouwd als terugbetalingen van de tegenprestatie, in welk geval zij gelijk zouden moeten worden behandeld met kortingen voor eigen aankopen (zie HvJ *Freemans*). Enkel als hiervan wordt uitgegaan komt men toe aan de prejudiciële vraag. Hierover merkt de A-G allereerst op dat de belastinggrondslag moet worden bepaald op het moment waarop de levering plaatsvindt. Ingevolge art. 8 Tweede richtlijn is de belastinggrondslag gelijk aan alles wat de tegenwaarde vormt voor de levering van het goed (of dienst). De tegenwaarde wordt vervolgens gedefinieerd in bijlage a (punt 13) bij de Tweede richtlijn. Onder tegenwaarde moet worden verstaan al hetgeen als tegenprestatie wordt ontvangen voor de levering van het goed (of voor de dienst), waardoor art. 8 Tweede richtlijn als voorloper van art. 11 A Zesde richtlijn en art. 73 Btw-richtlijn kan worden beschouwd. Volgens de A-G kan wat betreft de uitleg van art. 8 Tweede richtlijn derhalve aansluiting worden gezocht bij de rechtspraak van het HvJ over art. 11 A Zesde richtlijn. Onder verwijzing naar HvJ *Freemans* komt de A-G al gauw tot de conclusie dat voor vermindering van de heffingsgrondslag op grond van art. 8 Tweede richtlijn geen plaats is. In overeenstemming met hetgeen het HvJ in de zaak *Freemans* heeft overwogen is volgens de A-G namelijk beslissend hoeveel de belastingplichtige op het tijdstip waarop de belastinggrondslag moet worden vastgesteld daadwerkelijk heeft ontvangen of hoeveel de belastingplichtige op dat tijdstip heeft verkregen of heeft moeten verkrijgen. Het maakt voor het antwoord de vraag of art. 8 Tweede richtlijn van toepassing is dus verschil of de agent meteen de gereduceerde prijs moest betalen of dat hij eerst de volle prijs verschuldigd was. Als een deel van de tegenprestatie ná het tijdstip van levering wordt terugbetaald, dan valt deze terugbetaling volgens de A-G niet onder het toepassingsbereik van art. 8 Tweede richtlijn. Ook een beroep op art. 11 C Zesde richtlijn mag Grattan volgens de A-G niet baten. Anders dan de Zesde richtlijn (art. 11 C) en de Btw-richtlijn (art. 90) bevat de Tweede richtlijn namelijk geen bepaling die de wijziging van een eenmaal ontstane belastingsschuld c.q. verlaging van de belastinggrondslag achteraf

100 Pas bij de Zesde richtlijn werd de maatstaf van heffing geharmoniseerd. Het was ook pas in die context dat de Uniewetgever art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn vaststelde.

101 C.q. rabat.

102 Kennelijk neemt de A-G tot uitgangspunt dat een vermindering van de maatstaf vóór het tijdstip van levering – net als in de zaak *Freemans* – niet aan de orde is.

voorschrijft.<sup>103</sup> Omdat een dergelijke herzieningsprocedure volgens de A-G niet ligt besloten in de algemene bepaling van art. 8 Tweede richtlijn, moet, aldus de A-G, 'worden vastgesteld dat de Tweede richtlijn niet voorziet in een verlaging van de belastinggrondslag met terugwerkende kracht en een daaruit volgende reductie van de belastingschuld door de terugbetaling van de tegenprestatie na het tijdstip van levering, waarop het belastbare feit plaatsvindt'.<sup>104</sup> Wat betreft het beroep van Grattan op het neutraliteitsbeginsel overweegt de A-G dat het neutraliteitsbeginsel (in de zin van het ontlasten van belastingplichtigen en het belasten van eindgebruikers) geen gelding heeft boven die van wetgeving. De A-G brengt in herinnering dat in geval van twijfel met het neutraliteitsbeginsel rekening kan worden gehouden, maar dat het in geen geval regels kan uitbreiden of inperken.<sup>105</sup> De A-G concludeert dan ook dat het neutraliteitsbeginsel niet de omstandigheid kan compenseren dat de Tweede richtlijn geen met art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn corresponderende bepaling bevat. Volgens de A-G zou Grattan dus geen recht op teruggaaf van btw moeten hebben.

Het HvJ is kort. Omdat de Tweede richtlijn geen bepaling kent over de vaststelling van het belastbare feit op een later moment of de verschuiving hiervan, noch over de wijziging van een eenmaal ontstane belastingsschuld, oordeelt het HvJ in het voetspoor van de A-G dat de Tweede richtlijn geen basis biedt voor herziening van de belastinggrondslag op een ander moment dan het moment waarop het belastbare feit plaatsvindt. Ook het beroep op het neutraliteitsbeginsel kan volgens het HvJ niet slagen:

"28. Voorts vormt het beginsel van fiscale neutraliteit – een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel – de vertaling op het gebied van de btw van het beginsel van gelijke behandeling (...). Dat beginsel heeft onder meer tot gevolg dat belastingplichtigen niet verschillend mogen worden behandeld voor soortgelijke prestaties, die met elkaar in concurrentie staan (...).

29. Het beginsel van fiscale neutraliteit is geen regel van primair recht die op zich volstaat om de belastinggrondslag in de zin van artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn vast te stellen (...). Evenmin kan het de omstandigheid compenseren dat de Tweede richtlijn geen met artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn vergelijkbaar voorschrift bevat.

30. Daarnaast moet op grond van dit beginsel het uit hoofde van de btw door de belastingdienst te ontvangen bedrag precies overeenkomen met het uit hoofde van de btw op de factuur aangegeven en door de eindverbruiker aan de belastingplichtige betaalde bedrag (...).

31. Uit het aan het Hof overgelegde dossier van het hoofdgeding blijkt dat de indirecte klant, als eindverbruiker van de goederen, voor de door hem afgenomen goederen de prijs moest betalen die in de catalogus was aangegeven en geen commissie ontving van de vennootschap. Voorzien was immers dat deze commissie aan de agent zou worden gestort en niet aan de indirecte klant. Gelet op de in het vorige punt gememoreerde beginselen moet dan ook worden geconstateerd dat de tegenwaarde van de levering overeenkwam met de integrale catalogusprijs zonder reductie en dat de belastinggrondslag derhalve door die prijs werd gevormd."

<sup>103</sup> Bij de aftrek van voorbelasting voorziet de Tweede richtlijn met een herzieningsprocedure wel in een correctiemogelijkheid (art. 11 lid 3 Tweede richtlijn).

<sup>104</sup> Pt. 51 van de conclusie.

<sup>105</sup> Vgl. paragraaf 2.3.2.2.

Hoewel ik het HvJ kan volgen in zijn eerste twee van de hiervoor aangehaalde overwegingen, raak ik het spoor bij het lezen van de laatste twee overwegingen enigszins bijster. Uit rechtsoverweging 30 zou namelijk kunnen worden opgemaakt dat Grattan (btw-technisch) rechtstreeks aan de eindverbruiker geleverd heeft en dus niet aan de agent (het HvJ benoemt immers de relatie eindverbruiker – belastingplichtige). Als moet worden aangenomen dat de derden / eindverbruikers als afnemer van Grattan moeten worden beschouwd, dan kan ik het HvJ in zoverre volgen dat de maatstaf van heffing gelijk moet zijn aan de aan de derden uitgereikte facturen. In dat geval zou de commissie aan de agent op zichzelf moeten staan en op eigen merites worden beoordeeld (en waarschijnlijk moeten worden aangemerkt als een vergoeding voor een door de agent aan Grattan verleende dienst). Dit is volgens mij ook wat de A-G voorstaat in het eerste deel van haar betoog. Echter: de door het HvJ naar voren gebrachte feiten en omstandigheden lijken anders te suggereren. In rechtsoverweging 12 neemt het HvJ namelijk tot uitgangspunt dat de door de derden / eindverbruikers bestelde goederen eerst (feitelijk) aan de agent worden geleverd, waarna de agent deze onder indirecte klanten distribueert. Uit diezelfde overweging volgt dat de verkoopprijs door Grattan ook bij de agent wordt geïnd. Hieruit lijkt te volgen dat de agenten toch als afnemer van Grattan moeten worden beschouwd. De derden / eindverbruikers worden immers niet voor niets aangehaald als ‘indirecte klanten’. Als tot uitgangspunt moet worden genomen dat de agenten wel afnemer zijn van de door Grattan geleverde goederen (die weliswaar uiteindelijk bestemd zijn voor de derden / eindverbruikers), dan kan ik de redenering van het HvJ wat betreft het neutraliteitsbeginsel minder goed volgen, tenzij deze worden gelezen in het licht van het in de volgende paragraaf te bespreken *Elida Gibbs*-arrest<sup>106</sup>. Daaruit volgt namelijk dat de afdracht door de bedrijfskolom bij elkaar opgeteld gelijk moet zijn aan het btw-bedrag op de factuur aan de eindgebruiker. Maar ook dan vraag ik me af waarom de maatstaf van heffing in de schakel Grattan – agent niet lager kan zijn dan het in de catalogus of op de factuur aan de derde / eindverbruiker opgenomen bedrag zonder afbreuk te doen aan het neutraliteitsbeginsel. Het is in dat geval namelijk de agent die de facto voor een lager bedrag inkoopt (catalogusprijs +/- de commissie) en voor een hoger bedrag doorverkoopt (de catalogusprijs).

Dit neemt in mijn optiek echter niet weg dat ook bij de eerste kwalificatie (Grattan levert aan de eindverbruiker) geen recht op teruggaaf van btw zou moeten bestaan. Ik houd hierbij vast aan de in mijn ogen sluitende redenering van A-G Kokott en het HvJ: de Tweede richtlijn heeft geen met art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn vergelijkbare bepaling en mist daarom basis voor vermindering van de heffingsgrondslag nadat de handeling is verricht. Het beroep van Grattan wordt mijns ziens dan ook op die grond terecht verworpen.<sup>107</sup> Hoewel de uitkomst in mijn optiek bevredigend is, leidt deze er wel toe dat sprake is van concurrentievervalsing c.q. dubbele heffing (ervan uitgaande dat de agenten als afnemer van Grattan moeten worden aangemerkt c.q. de commissies niet kunnen worden

<sup>106</sup> HvJ 24 oktober 1996, nr. C-317/94, V-N 1996/4573 (*Elida Gibbs*).

<sup>107</sup> In dat licht merkt het HvJ nog ten overvloede op dat art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn is vastgesteld naast art. 11 A lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn (de algemene bepaling), hetgeen steun biedt aan de interpretatie dat art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn (anders dan de overige leden van art. 11 A Zesde richtlijn – zie hiervoor) niet onder het toepassingsbereik van art. 11 A lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn valt en daarmee ook niet onder het toepassingsbereik van zijn voorganger, art. 8 Tweede richtlijn.

aangemerkt als een vergoeding voor een door de agent aan Grattan verrichte prestatie). Immers: Grattan draagt over de volledige catalogusprijs btw af en ontvangt feitelijk een bedrag dat niet met deze btw-afdracht correspondeert.<sup>108</sup> De belasting is dan niet evenredig aan de prijs, hetgeen strijdigheid oplevert met het neutraliteitsbeginsel als onderdeel van het rechtskarakter van de btw. Dit geldt des te meer als wel een correctie plaatsvindt aan de zijde van de afnemer (de agent). Deze ontvangt immers de korting en zou daarmee wellicht zijn aftrek moeten corrigeren, totdat de aftrek correspondeert met het door hem onder de streep betaald bedrag (inclusief korting).

#### 3.3.3.3 *Het Elida Gibbs-arrest*<sup>109</sup>

De overwegingen van het Grattan-arrest krijgen wellicht meer kleur als zij worden gelezen in de context van het Elida Gibbs-arrest. Elida Gibbs hield zich bezig met het fabriceren en het distribueren van cosmetica. Om de verkoop van haar producten te bevorderen, maakte Elida Gibbs gebruik van kortingsbonnen en zogenoemde 'geld terug'-bonnen. Kortingsbonnen werden onder het publiek verspreid, waarna consumenten de bonnen bij detailhandelaren (nadat de producten al dan niet via een groothandelaar aan de detailhandelaren waren geleverd) konden inwisselen als deelbetaling voor de producten van Elida Gibbs. De detailhandelaren moesten aanvankelijk de producten afnemen voor de reguliere prijs, maar konden de door de consumenten ingewisselde bonnen bij Elida Gibbs verzilveren. 'Geld-terug'-bonnen konden door de consumenten rechtstreeks bij Elida Gibbs worden verzilverd. Elida Gibbs voldeed btw aan de Britse belastingdienst, zonder rekening te houden met de kortings- en 'geld terug'-bonnen en vroeg de daarop betrekking hebbende btw vervolgens terug met als redenering dat het een achteraf verleende korting betrof (art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn). Elida Gibbs stelde dat het systeem van kortingen economisch gelijk is aan de situatie waarin de korting eerst aan de groot- en/of detailhandelaar zou worden verleend en de groot- en/of detailhandelaar de kortingen zouden doorspelen aan de consument. De belastingdienst wees de teruggaafverzoeken echter af. Het geschil belandde uiteindelijk bij het HvJ.

Het woord is eerst aan A-G Fennelly. In het kort betoogt de A-G dat wat betreft de 'geld terug'-bonnen art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn niet van toepassing is, nu deze bepaling in zijn optiek niet geldt in geval uitbetaling van de korting aan de consument plaatsvindt door een derde (de fabrikant in plaats van de detailhandelaar). Volgens de A-G is art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn enkel van toepassing op de maatstaf van heffing van de transactie tussen degene die levert en degene die ontvangt. Ook art. 11 A lid 3 is volgens de A-G niet van toepassing. De terugbetaling wordt immers niet verricht aan de koper (de groot- of detailhandelaar) van de fabrikant (Elida Gibbs) en wordt bovendien niet verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht. Daarnaast ontbreekt het volgens de A-G aan een rechtstreeks verband tussen de vermeende korting en de relevante belastbare handeling. Ook wat betreft de kortingsbonnen is het gelijk niet aan de zijde van Elida Gibbs. Naar de mening

<sup>108</sup> Hierbij neem ik aan dat de commissies ook daadwerkelijk (vgl. HvJ 29 mei 2001, nr. C-86/99, *V-N* 2001/35.27 (*Freemans*)) door Grattan worden uitbetaald c.q. door de agenten worden ontvangen.

<sup>109</sup> HvJ 24 oktober 1996, nr. C-317/94, *V-N* 1996/4573 (*Elida Gibbs*).

van de A-G volgt uit de aard van de terugbetaling namelijk niet dat Elida Gibbs *haar* klant (de groot- of detailhandelaar) achteraf een korting of een prijsvermindering verleent.

De uitspraak van het HvJ neemt een andere wending. Het HvJ hanteert een economische benadering, gestoeld op het neutraliteitsbeginsel. Het HvJ begint met een btw-college, waarin het benadrukt dat de btw enkel beoogt de eindverbruiker te belasten. Volgens het HvJ betekent dit dat de maatstaf van heffing van de aan de fiscus af te dragen btw niet hoger kan zijn dan de door de eindverbruiker daadwerkelijk betaalde tegenprestatie, waarover de uiteindelijk door hem verschuldigde btw is berekend. Rekening houdend met het mechanisme van de btw (voldoening en aftrek) en de werking daarvan en met de rol van tussenschakels, volgt hieruit dat de fiscus in laatste instantie niet méér kan ontvangen dan de eindverbruiker betaalt. In dit licht merkt het HvJ op dat Elida Gibbs uiteindelijk een bedrag ontvangt dat overeenkomt met de door de groot- of detailhandelaren betaalde prijs, minus de waarde van de kortings- en 'geld terug'-bonnen:

“28. (...) Het zou derhalve niet stroken met de richtlijn indien de grondslag voor de berekening van de door de fabrikant als belastingplichtige verschuldigde BTW hoger was dan het bedrag dat hij uiteindelijk ontvangt. In dat geval zou immers het beginsel van de neutraliteit van de BTW ten opzichte van de belastingplichten, waartoe ook de fabrikant behoort, niet worden geëerbiedigd.

29. Bijgevolg moet de maatstaf van heffing voor de fabrikant als belastingplichtige het bedrag zijn waarvoor hij de goederen aan de groot- of detailhandelaars heeft verkocht, minus de waarde van de bonnen.

30. Deze uitlegging vindt bevestiging in artikel 11 C, lid 1, van de Zesde richtlijn, dat om de neutraliteit van de positie van de belastingplichtige te waarborgen, bepaalt dat in geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling of in geval van prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden, de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd onder de voorwaarden die door de Lid-Staten worden vastgesteld.

31. (...) Uit deze bepaling volgt dus, dat om de eerbiediging van het neutraliteitsbeginsel te verzekeren, bij de berekening van de maatstaf van heffing van de BTW rekening moet worden gehouden met het geval van een belastingplichtige die met de eindverbruiker geen rechtstreekse contractuele relatie heeft, maar de eerste schakel is in een keten die bij de eindverbruiker eindigt, en die hem via de detailhandelaar korting verleent of hem rechtstreeks de waarde van de bonnen vergoedt. Anders zou de fiscus meer BTW ontvangen dan de eindverbruiker daadwerkelijk betaalt, en dat op kosten van de belastingplichtige.”

Samenvattend komt het er dus op neer dat de btw steeds evenredig moet zijn aan de prijs, en de afdracht over de gehele bedrijfskolom gelijk moet zijn aan het btw-bedrag dat de eindverbruiker betaalt. Het HvJ concludeert dan ook dat, wanneer een fabrikant kortingsbonnen of 'geld terug'-bonnen uitgeeft, die door of voor rekening van de fabrikant aan de detailhandel c.q. rechtstreeks aan de consument worden vergoed, de maatstaf van heffing op grond van art. 11 A lid 1 onderdeel a en 11 C lid 1 Zesde richtlijn gelijk is aan de verkoopprijs van de fabrikant, verminderd met het op de bon aangegeven en



vergoede bedrag. Dit geldt ook indien de fabrikant eerst aan een groothandel (of andere tussenschakel) levert.<sup>110</sup>

Met het neutraliteitsbeginsel in het achterhoofd heb ik sympathie voor de uitkomst. Een voorbeeld gebaseerd op het feitencomplex in Elida Gibbs:

*Voorbeeld 3.5*

Fabrikant A verkoopt producten aan groothandelaar B voor 100. B verkoopt de goederen vervolgens voor 250 aan groothandelaar C, die de goederen op zijn beurt verkoopt aan detaillist D voor 300. D verkoopt de producten daarna voor 350 aan de particulier (E). E beschikt over een 'geld terug'-bon van 60 (inclusief 20% btw) die hij bij A kan inwisselen.

In de standaardsituatie, zonder rekening te houden met de 'geld terug'-bon zou de afdracht van btw als volgt plaatsvinden:

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorde- ren btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
<b>A</b>	100	20	120	0	0	0	20
<b>B</b>	250	50	300	100	20	120	30
<b>C</b>	300	60	360	250	50	300	10
<b>D</b>	350	70	420	300	60	360	10
<b>E</b>				0	0	420	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>70</b>

Met inachtneming van de 'geld terug'-bon zou op grond van de Elida-Gibbs zaak de totale btw-druk in de bedrijfskolom moeten zijn gebaseerd op 360 (inclusief btw): 420 -/- 60. Dit is het bedrag dat de consument feitelijk kwijt is voor de betreffende producten. 300 is daarmee de daadwerkelijk door de consument betaalde tegenprestatie (exclusief btw). De btw-afdracht over de hele linie zou dan dus 60 moeten bedragen. Dit zou betekenen dat in het hiervoor opgenomen voorbeeld 10 te veel aan btw is geheven. Dit is gelijk aan de btw-component in de korting. Als ik het HvJ goed begrijp, zou deze 10 aan A moeten toevloeien, omdat A immers geen 120, maar 60 (inclusief btw) ontvangt (A dient immers de cash back aan E te verlenen). De btw-grondslag bij A mag immers niet hoger zijn dan dat hij daadwerkelijk ontvangt. Dit loslatend op de hiervoor opgenomen tabel brengt ons het volgende:

<sup>110</sup> R.o. 34-35.



	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorde- ren btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
<b>A</b>	100	20-10	120	0	0	0	10
<b>B</b>	250	50	300	100	20	120	30
<b>C</b>	300	60	360	250	50	300	10
<b>D</b>	350	70	420	300	60	360	10
<b>E</b>				0	0	420-60	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>60</b>

Aldus wordt recht gedaan aan de door het HvJ geciteerde beginselen.

Dat het oordeel van het HvJ tot de nodige hoofdbrekens leidt, getuigen enkele (theoretische) bezwaren die tegen de uitkomst zouden kunnen worden ingebracht. Ik verwijs bijvoorbeeld naar art. 21 lid 1 onderdeel c Zesde richtlijn (art. 203 Btw-richtlijn). Op grond van deze bepaling is ieder die btw op een factuur vermeldt gehouden om deze te voldoen. Omdat in onderhavig voorbeeld A de btw op een factuur aan B heeft vermeld, zou kunnen worden volgehouden dat A gehouden blijft om 20 aan de fiscus te voldoen.<sup>111</sup> Daarnaast zou kunnen worden verdedigd dat de aftrek bij B overeenkomstig art. 20 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn (art. 185 Btw-richtlijn) zou moeten worden gecorrigeerd,<sup>112</sup> aangezien de aftrek als hoofdregel steeds moet corresponderen met de daadwerkelijk door de leverancier verschuldigde btw.<sup>113</sup> In voornoemd voorbeeld zou de aftrek van B dan dus moeten worden beperkt tot 10. Eventuele toepassing van art. 21 lid 1 onderdeel c Zesde richtlijn buiten beschouwing latende, zou het effect van HvJ Elida Gibbs-arrest (het waarborgen van onder meer de neutraliteit) daarmee teniet worden gedaan:

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorde- ren btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
<b>A</b>	100	20-10	120	0	0	0	10
<b>B</b>	250	50	300	100	20-10	120	40
<b>C</b>	300	60	360	250	50	300	10
<b>D</b>	350	70	420	300	60	360	10
<b>E</b>				0	0	420	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>70</b>

Bovendien zou het probleem worden verlegd naar B. B ontvangt immers geen korting en blijft daarom 120 aan A verschuldigd, terwijl hij slechts 10 aan btw zou kunnen verrekenen.

<sup>111</sup> Ik kom hierover in paragraaf 5.3.2.3.1 uitvoerig te spreken.

<sup>112</sup> Al vind ik niet dat art. 185 Btw-richtlijn aan de orde is. Ik kom daarover te spreken in hoofdstuk 5.

<sup>113</sup> Vgl. art. 17 lid 2 onderdeel a Zesde richtlijn (art. 168 onderdeel a Btw-richtlijn).

Omdat de werking van het btw-mechanisme aldus dreigt te worden ontwricht, brachten diverse lidstaten<sup>114</sup> in de aanloop naar het arrest een alternatief naar voren, dat erin bestond dat de korting door alle deelnemers in de bedrijfskolom *fictief* zou worden doorgegeven, door de prijs – en het btw-bedrag – achteraf aan te passen door middel van het uitreiken van herstellfacturen. Dit zou er dan als volgt uit zien:

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorde- ren btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
A	100-50	20-10	120-60	0	0	0	10
B	250-50	50-10	300-60	100-50	20-10	120-60	30
C	300-50	60-10	360-60	250-50	50-10	300-60	10
D	350-50	70-10	420-60	300-50	60-10	360-60	10
E				0	0	360	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>60</b>

Bovenstaande houdt in feite in dat A aan B een korting verleent van 60 (inclusief btw), B deze korting doorberekent aan C, C vervolgens de korting doorzet aan D en D de korting berekent aan E. Omdat B, C en D zowel aanspraak maken op de korting als verplicht zijn om de korting door te berekenen, zou wel kunnen worden volstaan met een feitelijke uitbetaling van de korting (in geval van een cash back) van A en E. Hiermee zou het evenwicht kunnen worden hersteld en recht worden gedaan aan het systeem van de btw.<sup>115</sup>

Het HvJ reageert op het betoog van de lidstaten door expliciet te overwegen dat de maatstaf van heffing voor de tussenliggende schakels geen aanpassing behoeft. Deze blijft volgens het HvJ namelijk ongewijzigd, 'daar voor deze transacties de toepassing van het neutraliteitsbeginsel gewaarborgd wordt door de aftrekregeling (...), op grond waarvan de tussenschakels in de distributieketen (...) de voor de overeenkomstige transactie aan hun leverancier betaalde btw van hun eigen maatstaf van heffing kunnen aftrekken en aldus aan de fiscus het deel van de BTW kunnen afdragen dat beantwoordt aan het verschil tussen de prijs die elkeen aan zijn leverancier heeft betaald, en de prijs waarvoor hij de goederen aan zijn koper heeft geleverd'.<sup>116</sup> Het ongemoeid laten van de tussenschakels is een praktische aanpak en past naar mijn mening prima binnen het systeem van de btw, onder meer omdat het neutraliteitsbeginsel (in het bijzonder de dimensie dat ondernemers moeten worden ontlast van door hen betaalde btw) gewaarborgd blijft.

Dat bepaalde lidstaten toch met de uitleg van het HvJ in de maag bleven zitten, blijkt uit latere rechtspraak van het HvJ. Ik verwijs bijvoorbeeld naar de inbreukprocedure HvJ Commissie/Duitsland.<sup>117</sup> Verschil met het Elida Gibbs-arrest is dat in deze zaak de korting niet door

<sup>114</sup> Het Verenigd Koninkrijk, Duitsland en Griekenland (zie ook r.o. 32 van onderhavig arrest).

<sup>115</sup> Noemenswaard is dat bedoelde alternatieve benadering wel door enkele lidstaten (mijns inziens terecht) als bewerkelijk werd aangemerkt, met als risico dat het stelsel (praktisch) onwerkbaar zou worden.

<sup>116</sup> R.o. 33.

<sup>117</sup> HvJ 15 oktober 2002, nr. C-427/98, V-N 2002/54.22 (Commissie/Duitsland).

de fabrikant, maar door de detailhandelaar aan de eindverbruiker werd uitbetaald: het op de door de fabrikant uitgeven bon vermelde bedrag werd vervolgens door de fabrikant aan de detailhandelaar vergoed. Door de betreffende lidstaten werd betoogd dat de btw in elke schakel van de bedrijfskolom zou moeten worden gecorrigeerd; een doeltreffende controle en waarborging van het neutraliteits- en het rechtszekerheidsbeginsel zouden enkel verzekerd kunnen zijn als elke handelaar in de keten van de door hem verschuldigde belasting precies het btw-bedrag zou aftrekken dat hem als voorbelasting zou zijn doorberekend. De Duitse regering voegde daaraan toe dat degene die een bon uitgeeft alleen dan zijn maatstaf van heffing zou mogen verlagen wanneer hij in de distributieketen rechtstreeks (contractueel) zou zijn gebonden aan degene aan wie hij de waarde van de bon zou hebben vergoed.

Ook in deze zaak werd eerst conclusie genomen. In zijn lezenswaardige en uitgebreide conclusie gaat A-G Jacobs uitvoerig in op de bezwaren van de lidstaten. Hierbij gebruikt de A-G ook getallenvoorbeelden, die vergelijkbaar zijn met de voorbeelden die ik in deze paragraaf heb opgenomen. De A-G constateert weliswaar een botsing van allerlei beginselen, maar acht een discrepantie tussen de verschuldigde btw in de eerste schakel en de aftrek in de daaropopvolgende schakel (in de Elida Gibbs-casus ondernemer A respectievelijk ondernemer B) niet onaanvaardbaar. Een (kunstmatige) herziening van de btw-aftrek in de tussenliggende schakels zou volgens de A-G een zeer lastige operatie zijn en niet nodig zijn om het juiste resultaat te bereiken. Ook art. 21 lid 1 onderdeel c Zesde richtlijn (art. 203 Btw-richtlijn) acht de A-G niet van toepassing, nu herziening van de verschuldigde btw (ex art. 90 lid 1 Btw-richtlijn) geen afbreuk doet aan het doel dat deze bepaling beoogt te bereiken.<sup>118</sup> De A-G bepleit voorts dat art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn (art. 90 lid 1 Btw-richtlijn) enkel betrekking heeft op de verlaging van de maatstaf van heffing bij de leverancier en dat deze bepaling niets zegt over de verlaging van de voorbelasting van de ontvanger. De A-G onderkent dat een verlaging normaal gesproken beide zijden van de transactie aangaat,<sup>119</sup> maar hier staat volgens de A-G tegenover dat correctie aan één zijde toelaatbaar is, nu het ook slechts om één zijde gaat.

In navolging van de A-G bevestigt het HvJ de met Elida Gibbs ingezette lijn. Het HvJ stelt dat de prijsverlaging niets van doen heeft met de tussenliggende schakels in de bedrijfskolom. De factuur die een fabrikant aan de groot- of detailhandel uitreikt, met daarop het bedrag zonder korting, vormt volgens het HvJ een juiste factuur.<sup>120</sup> Toepassend op voornoemd voorbeeld (voorbeeld 3.5), waarbij de 'geld terug'-bon niet bij A, maar bij D wordt ingeleverd, zou de afdracht als volgt verlopen (uitgaande van een btw-tarief van 20%):

<sup>118</sup> Vgl. paragraaf 5.3.2.3.1.

<sup>119</sup> Over de samenhang tussen het recht op teruggaaf en de herziening van de aftrek verwijs ik naar paragraaf 7.2.

<sup>120</sup> R.o. 41.

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorde- ren btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
<b>A</b>	100	20-10	120	0	0	0	10
<b>B</b>	250	50	300	100	20	120	30
<b>C</b>	300	60	360	250	50	300	10
<b>D</b>	350	70	420	360	60	300	10
<b>E</b>				0	0	420-60	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>60</b>

Aldus wordt hetzelfde resultaat behaald als in Elida Gibbs. Het HvJ vermeldt hierbij expliciet dat de maatstaf van heffing in de schakel D-E niet wordt aangetast:<sup>121</sup>

“58. Uit een en ander volgt, dat de door de detailhandelaar ontvangen subjectieve tegenprestatie in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn in situaties als de onderhavige bestaat uit de volledige prijs van het goed, welke gedeeltelijk door de eindverbruiker en gedeeltelijk door de fabrikant is betaald. De bonnen vertegenwoordigen voor de detailhandelaar immers het recht om van de fabrikant terugbetaling te verkrijgen van de aan de eindverbruiker verleende korting. Daaruit volgt dat het bedrag van de nominale waarde van deze bonnen voor de detailhandelaar een element van zijn activa vormt dat bij de terugbetaling ervan is gerealiseerd, en dat de bonnen voor het bedrag van deze waarde als betaalmiddel moeten worden behandeld.

59. Bijgevolg moet worden erkend dat de maatstaf van heffing van de detailhandelaar voor de verkoop aan de eindverbruiker de volledige detailhandelsprijs is, te weten de door de eindverbruiker betaalde prijs vermeerderd met het door de fabrikant aan de detailhandelaar vergoede bedrag.”

Het HvJ had mijns inziens ook anders kunnen redeneren, door wel een verlaging van de maatstaf van heffing toe te staan in de schakel D-E, gecombineerd met een correctie van de aftrek aan de zijde van D. Deze redenering leidt namelijk tot hetzelfde resultaat:

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorde- ren btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
<b>A</b>	100	20-10	120	0	0	0	10
<b>B</b>	250	50	300	100	20	120	30
<b>C</b>	300	60	360	250	50	300	10
<b>D</b>	350-50	70-10	420-60	300-50	60-10	360-60	10
<b>E</b>				0	0	420-60	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>60</b>

<sup>121</sup> In gelijke zin: HvJ 16 januari 2003, nr. C-398/99, V-N 2003/7.23 (Yorkshire Co-operatives), r.o. 17-23.

Ik zou menen dat deze uitwerking zich met name leent om toegepast te worden op de situatie, waarin niet de particuliere consument, maar de detaillist (D) gerechtigd is tot de korting en de fabrikant de korting ook aan hem uitbetaalt (en de detaillist de korting vervolgens op eigen titel verstrekt aan de eindverbruiker<sup>122</sup>).<sup>123</sup> In dat geval kan ook een link worden gelegd naar de arresten HvJ Freemans en HvJ Grattan.<sup>124</sup> Uit deze arresten volgt namelijk dat een prijsvermindering, zoals bedoeld in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn, alleen aan de orde is als deze daadwerkelijk wordt uitbetaald (in casu door de fabrikant aan de detaillist, vanwaar de herziening van de maatstaf van heffing bij A). Omdat de categorie 'prijsvermindering nadat de handeling is verricht' naar mijn mening eenzelfde betekenis toekomt als de categorie 'verkrege rabatten' in art. 185 Btw-richtlijn (ik kom daar nog uitvoerig over te spreken<sup>125</sup>), is het in mijn optiek consequent om de aftrek van btw bij de ontvanger van de korting (de detaillist) overeenkomstig te herzien (mits hij de prijsvermindering / het rabat ook feitelijk ontvangt, vanwaar de herziening van de aftrek bij D). Steun hiervoor vind ik bovendien in de tekst van art. 185 Btw-richtlijn, waarin expliciet wordt gesproken over 'verkrege' rabatten. De Elida Gibbs-doctrine sluit deze zienswijze naar mijn mening niet uit.

In het verlengde hiervan wederom een voorbeeld:

*Voorbeeld 3.6*

Hetzelfde voorbeeld als voorbeeld 3.5, alleen nu beschikt D over een 'geld terug'-bon van 60 (inclusief btw) die hij bij B kan inwisselen.

Naar mijn smaak zou de afdracht in dit geval als volgt moeten plaatsvinden:

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorde- ren btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
<b>A</b>	100	20	120	0	0	0	20
<b>B</b>	250	50-10	300	100	20	120	20
<b>C</b>	300	60	360	250	50	300	10
<b>D</b>	350	70	420	300-50	60-10	360-60	20
<b>E</b>				0	0	420	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>70</b>

Door zowel bij B als bij D een correctie toe te passen wordt de neutraliteit van het btw-stelsel geëerbiedigd. Zou bij D namelijk géén correctie worden doorgevoerd, dan zouden de belastingopbrengsten van de lidstaat (60) uit de pas lopen met het btw-bedrag dat is vermeld op de factuur aan de eindgebruiker (70). Als D in voornoemd voorbeeld overigens 'zijn' korting zou willen doorspelen aan E, dan zou D bij de berekening van het door

<sup>122</sup> Hetgeen hem overigens vrij zou kunnen staan.

<sup>123</sup> In de zaak Commissie/Duitsland fungeerde de detaillist enkel als 'doorgeefluik', waar de particuliere consument (als geadresseerde) de bon kon verzilveren.

<sup>124</sup> Paragrafen 3.3.3.1 en 3.3.3.2.

<sup>125</sup> Zie onder meer paragraaf 5.3.4.

hem verschuldigde btw-bedrag hiermee rekening mogen houden, zodat uiteindelijk een totaalbedrag van 60 aan de schatkist verschuldigd zou zijn.

Al met al ben ik dus geen voorstander van het beperkt uitleggen van het Elida Gibbs-arrest. Ook kortingen die worden verleend c.q. verkregen op andere niveaus in de bedrijfskolom zouden naar mijn idee tot herziening van de maatstaf van heffing c.q. aftrek<sup>126</sup> moeten leiden. Dit doet mijns inziens niet alleen recht aan het neutraliteitsbeginsel, maar voorkomt ook allerlei discussies die kleven aan een strikte uitleg van het Elida Gibbs-arrest. Zo zou in een voorkomend geval bijvoorbeeld de vraag kunnen opkomen welke partij moet worden beschouwd als eerste schakel van de bedrijfskolom en welke partij als eindverbruiker.

#### 3.3.3.4 Het Boehringer-arrest<sup>127</sup>

Dat ook het HvJ een ruime uitleg van het hiervoor in paragraaf 3.3.3.3 besproken Elida Gibbs-arrest<sup>128</sup> voorstaat, volgt uit het recent gewezen Boehringer Ingelheim Pharma-arrest (hierna: 'Boehringer'). Boehringer is een fabrikant van farmaceutische producten, die via groothandelaren worden bezorgd aan apotheken. De apotheken verstrekken deze farmaceutische producten vervolgens via ziekenfondsen (zijnde wettelijke publieke zorgverzekeraars) aan patiënten. De apotheken verlenen de ziekenfondsen korting op de prijs van de farmaceutische producten, waarna Boehringer de apotheken (of groothandelaren) voor deze korting compenseert. De Duitse belastingdienst beschouwt deze korting als een vermindering van de tegenprestatie. In het geval patiënten echter niet ziekenfondsen, maar particulier verzekerd zijn, kopen de zorgverzekeraars de farmaceutische producten niet zelf in, maar vergoeden zij enkel de door de patiënten gemaakte kosten. In dat geval verstrekt Boehringer de zorgverzekeraar (rechtstreeks) een korting. Deze korting wordt door de Duitse belastingdienst niet als een vermindering van de tegenprestatie beschouwd. Boehringer laat het hier niet bij zitten en een daaropvolgend geschil met de belastingdienst belandt bij het HvJ. De vraag rijst of een korting die een farmaceutische onderneming (krachtens de wet) toekent aan een particuliere zorgverzekeraar leidt tot een verlaging van de maatstaf van heffing overeenkomstig art. 90 lid 1 Btw-richtlijn.

Het HvJ houdt het kort. Omdat Boehringer (op grond van de nationale wet) enkel kan beschikken over een bedrag dat overeenkomt met de verkoopprijs van de farmaceutische producten aan de apotheken, verminderd met de aan de zorgverzekeraars verstrekte kortingen, dient de maatstaf van heffing (uiteindelijk) te bestaan uit dit saldobedrag. Dat het Elida Gibbs-arrest ziet op 'het gewone geval van een tussen twee partijen rechtstreeks aangegane contractuele relatie die later een wijziging ondergaat'<sup>129</sup> doet volgens het HvJ aan deze conclusie niet af.<sup>130</sup> Toepassing van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn hangt namelijk niet af van een latere wijziging van de contractuele relatie.<sup>131</sup> Ook het feit dat de directe begunstigde van de farmaceutische producten niet de zorgverzekeraar, maar de patiënt

<sup>126</sup> Indien en voor zover de verkrijger van de korting ondernemer is.

<sup>127</sup> HvJ 20 december 2017, nr. C-462/16, *V-N Vandaag* 2017/3001 (*Boehringer*).

<sup>128</sup> HvJ 24 oktober 1996, nr. C-317/94, *V-N* 1996/4573 (*Elida Gibbs*).

<sup>129</sup> Ik neem aan dat het HvJ hier doelt op de relatie fabrikant – eindverbruiker.

<sup>130</sup> HvJ 20 december 2017, nr. C-462/16, *V-N Vandaag* 2017/3001 (*Boehringer*), r.o. 37.

<sup>131</sup> R.o. 39 van onderhavig arrest.

(de verzekerde) is, maakt volgens het HvJ niet dat het (vereiste) directe verband tussen de verrichte goederenlevering en de tegenprestatie wordt verbroken. Het HvJ overweegt:

“41. Zoals de advocaat-generaal in de punten 44 en 45 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moeten betalingen bij de aankoop van farmaceutische producten immers worden beschouwd als een tegenprestatie die van de zijde van een derde wordt ontvangen in de zin van artikel 73 van de btw-richtlijn wanneer deze derden, te weten de verzekerden, de particuliere zorgverzekeraars om vergoeding hebben verzocht en deze zorgverzekeraars overeenkomstig de nationale wet de korting hebben verkregen die hun door de farmaceutische onderneming verschuldigd is. Gelet op de omstandigheden in het hoofdgeding moeten de particuliere zorgverzekeraars dus worden beschouwd als de eindverbruiker van een door een btw-plichtige farmaceutische onderneming verrichte goederenlevering, zodat het door de belastingdienst geheven bedrag niet hoger kan zijn dan het door de eindverbruiker betaalde bedrag (zie in die zin arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punt 24).”

Uit deze overweging maak ik op dat het HvJ van oordeel is dat de patiënt geen deel uitmaakt van de productie- en distributieketen, maar daarin slechts de rol vervult van een ‘derde-betaler’ namens de eindverbruiker. En deze eindverbruiker is de verzekeraar (die daarmee wel in de keten wordt betrokken). Hoewel het resultaat mij aanspreekt (en de cirkel met het Elida Gibbs-arrest rond is), heeft deze overweging naar mijn idee wel wat weg van een doelredenering. Het had mijns inziens meer voor de hand gelegen om de patiënt als eindverbruiker te bestempelen (het is immers ook de patiënt die een overeenkomst / rechtsbetrekking heeft met de apotheker)<sup>132</sup>, de verzekeraar buiten de keten te plaatsen, en de korting toe te rekenen aan de patiënt (waarbij een derde – de verzekeraar – deze, naar analogie met de ‘betaling door een derde’<sup>133</sup>, ontvangt). Ik verwacht dan ook dat dit arrest heel wat (meer) pennen in beweging zal zetten.

### 3.3.3.5 Slotsom

In deze paragraaf heb ik stilgestaan bij de derde categorie van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn: de ‘prijsvermindering nadat de handeling is verricht’.

Bij de invulling van deze categorie is een hoofdrol weggelegd voor het neutraliteitsbeginsel, dat impliceert dat enkel de eindverbruiker wordt belast en dat ondernemers geen hinder mogen ondervinden van de btw. Ten eerste betekent dit dat de over de gehele linie aan de Belastingdienst af te dragen btw niet hoger kan zijn dan de btw die correspondeert met de door de eindverbruiker betaalde tegenprestatie. Ten tweede kan het ook niet zijn dat een belastingplichtige over een hogere grondslag btw moet afdragen dan het bedrag dat hij uiteindelijk zelf ontvangt. Hier staat tegenover dat in geval van een prijsvermindering deze daadwerkelijk moet plaatsvinden. Immers: als vermindering van de maatstaf van heffing al aan de orde zou zijn bij de enkele aanspraak op de korting, dan zou de btw-heffing uit de pas gaan lopen met de daadwerkelijk door de ondernemer ontvangen vergoeding. Bovendien zou dit ook niet passen binnen de gedachte dat art. 90 lid 1 Btw-richtlijn enkel ziet op gevallen waarin de vergoeding (uiteindelijk) niet wordt ontvangen. Strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel (als onderdeel van het rechtskarakter) was echter onoverkoombaar in het Grattan-arrest. Hierin bevestigt het HvJ zijn eerdere rechtspraak dat het

<sup>132</sup> Vgl. HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12, V-N 2013/30.21.15 (PPG Holdings). Zie ook Van der Wulp 2013.

<sup>133</sup> Vgl. paragraaf 4.3.1.1.1.

neutraliteitsbeginsel enkel kan dienen als uitleggingsbeginsel. Onder verwijzing naar dit beginsel komt het HvJ in het Elida Gibbs-arrest en het Boehringer-arrest tot de conclusie dat een fabrikant bij het berekenen van de maatstaf van heffing rekening moet houden met een rechtstreeks (al dan niet via de groothandelaar of detaillist) aan de eindverbruiker – een partij met wie hij geen enkele juridische band heeft (anders dan de aanspraak op korting) – verleende korting. Ik heb aangegeven dat beide uitkomsten als kwestieus kunnen worden ervaren, maar wel recht doen aan het neutraliteitsbeginsel. Tot slot heb ik betoogd dat de Elida Gibbs-doctrine ook van toepassing zou moeten zijn op kortingen die worden verleend c.q. ontvangen in andere schakels in de bedrijfskolom, en in zoverre tevens de spiegelbeeldsituatie van art. 185 Btw-richtlijn zou moeten omvatten om recht te doen aan het neutraliteitsbeginsel.

In de hiervoor besproken rechtspraak bevestigt het HvJ dat art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn (art. 90 lid 1 Btw-richtlijn) enkel betrekking heeft op prijsverminderingen nadat de handeling is verricht, ofwel: prijsverminderingen achteraf. Een prijsvermindering vóór of op het moment waarop het belastbaar feit plaatsvindt (prijsverminderingen vooraf) valt onder het toepassingsbereik van art. 11 A lid 3 onderdeel b Zesde richtlijn (art. 79 onderdeel b Btw-richtlijn). Uit deze bepaling volgt bovendien dat prijsverminderingen kunnen worden onderverdeeld in prijskortingen en –rabatten. Daar waar kortingen terstond mogen worden verrekenend bij het bepalen van de tegenprestatie, hebben rabatten betrekkingen op terugbetalingen van een deel van de (initiële) tegenprestatie. Hoewel prijskortingen en –rabatten niet expliciet in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn worden genoemd vallen zij mijns inziens beide onder het toepassingsbereik van deze bepaling.

Op grond van het vorenstaande kom ik wat betreft de prijsvermindering tot de conclusie dat de maatstaf van heffing naar beneden moet worden bijgesteld als de prijsvermindering:

- plaatsvindt nadat de handeling heeft plaatsgehad (en het dus een prijsvermindering ‘achteraf’ betreft); en
- daadwerkelijk door de leverancier aan de begunstigde van de korting wordt ‘uitbetaald’ en de begunstigde deze daadwerkelijk ontvangt (de enkele aanspraak op de korting is dus niet voldoende; verrekening van vorderingen en schulden zou mijns inziens weer wel leiden tot (uit)betaling<sup>134</sup>).

Hierbij ligt het voor de hand om aan te nemen dat een prijsvermindering ook dient te strekken tot vermindering van de initiële vergoeding voor de prestatie (rechtstreeks verband). Reden hiervoor is dat de maatstaf van heffing (waarop de prijsvermindering betrekking heeft) ook reeds een rechtstreeks verband veronderstelt tussen de verrichte prestatie en door de afnemer te verrichten tegenprestatie.<sup>135</sup> Het uitreiken van een creditfactuur vormt mijns

<sup>134</sup> Vgl. paragraaf 4.3.1.1, waarin ik gevallen van betaling behandel.

<sup>135</sup> Vgl. HvJ 5 februari 1981, nr. C-154/80, *BNB* 1981/232 (*Coöperatieve Aardappelbewaarplaats*) en HvJ 8 maart 1988, nr. C-102/86, *Jur.* 1988, p. 1464 (*Apple and Pear*). Zie ook A-G Van Hiltten bij HR 15 januari 2010, *BNB* 2010/82, pt. 5.8. Vgl. HR 4 december 1991, *BNB* 1992/37 en HR 17 februari 1993, *BNB* 1993/125.



inziens geen harde voorwaarde voor toepassing van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn, al doet een creditfactuur wel sterk vermoeden dat een prijsvermindering is beoogd.<sup>136</sup>

### 3.3.4 Verlaging maatstaf van heffing

Toepassing van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn heeft tot gevolg dat de maatstaf van heffing wordt aangepast. Deze wordt *achteraf* (naar beneden) bijgesteld, hetgeen impliceert dat bij het bepalen van de maatstaf van heffing in eerste instantie, dat wil zeggen: het moment waarop het belastbaar feit zich voordoet (art. 63 Btw-richtlijn),<sup>137</sup> nog geen rekening mag worden gehouden met de in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn genoemde categorieën. Dit volgt ook uit de plaats van art. 90 in de Btw-richtlijn. Art. 90 Btw-richtlijn is namelijk de eerste bepaling van het laatste hoofdstuk van de zevende titel (welke titel handelt over de maatstaf van heffing) van de Btw-richtlijn. De titel van dit hoofdstuk luidt 'Diverse bepalingen'. Vaststelling van de initiële maatstaf van heffing vindt plaats op grond van art. 73 e.v. Btw-richtlijn. Ingevolge art. 73 Btw-richtlijn omvat de maatstaf van heffing kortweg alles wat de leverancier voor zijn goederenleveringen of diensten als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt. Art. 73 Btw-richtlijn wordt nader ingekleurd door art. 78 Btw-richtlijn (dat elementen bevat die in de maatstaf moeten worden opgenomen) en art. 79 Btw-richtlijn (dat elementen bevat die van de maatstaf worden uitgesloten). Deze artikelen zijn niet meer zijn dan een toepassing van de in art. 73 Btw-richtlijn opgesomde regel.<sup>138</sup> Dit geldt niet voor art. 90 lid 1 Btw-richtlijn. Uit HvJ Grattan volgt dat deze bepaling op zichzelf staat (de bepaling is immers ook opgenomen in een afzonderlijk hoofdstuk). Art. 90 lid 1 Btw-richtlijn betreft dus geen nadere toepassing van art. 73 Btw-richtlijn. Dit maakt bijvoorbeeld dat prijsverminderingen vooraf en achteraf richtlijnsystematisch een andere plaats innemen (zie voorgaande paragraaf). Een verklaring voor de bijzondere positie van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn kan worden gevonden in de historie. De Tweede richtlijn kende immers, anders dan voor art. 73 Btw-richtlijn, geen met art. 90 lid 1 Btw-richtlijn corresponderende bepaling.

De vraag komt op welke gevolgen aan een verlaging van de maatstaf van heffing op grond van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn moeten worden verbonden. Ik doel met name op de gevolgen aan de zijde van de leverancier. In mijn optiek dient een verlaging van de maatstaf van heffing, in de gevallen waarin aanvankelijk – krachtens art. 73 e.v. Btw-richtlijn – btw is voldaan, te resulteren in een teruggaaf van btw.<sup>139</sup> Als art. 90 lid 1 Btw-richtlijn in die gevallen

<sup>136</sup> In gelijke zin: het in paragraaf 4.3.1.1.4 onder het Nederlandse recht te bespreken arrest HR 30 maart 2007, *BNB* 2007/186.

<sup>137</sup> Zie in dit verband HvJ 28 juli 2011, nr. C-274/10, *V-N* 2011/39.18 (*Commissie/Hongarije*), r.o. 46 en 47, waarin het HvJ bevestigt dat overeenkomstig art. 63 Btw-richtlijn btw verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht, ongeacht of de voor deze handeling verschuldigde tegenprestatie reeds is betaald. Dit heeft tot gevolg dat de leverancier de btw verschuldigd wordt ook al heeft hij van zijn klant nog geen betaling ontvangen. Hetzelfde geldt voor het aftrekrecht: deze ontstaat op grond van art. 167 Btw-richtlijn op het moment waarop de aftrekbare btw verschuldigd wordt, ongeacht of de voor de handeling verschuldigde tegenprestatie is betaald, de facultatieve regeling van art. 167bis Btw-richtlijn (toepassing kasstelsel) daargelaten.

<sup>138</sup> HvJ 27 maart 1990, nr. C-126/88, *FED* 1990/617 (*Boots Company*), r.o. 19.

<sup>139</sup> In dezelfde zin: A-G van Hilten bij HR 7 februari 2014, *BNB* 2014/73.

namelijk niet zou leiden tot een teruggaaf van btw, dan zou dit strijdigheid opleveren met het beginsel van neutraliteit. Steun voor deze opvatting vind ik in rechtspraak van het HvJ. In het hiervoor besproken Vandoorne-arrest lijkt het HvJ namelijk te accepteren dat toepassing van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn tot een teruggaaf leidt. In dat arrest wordt immers continu over teruggaaf van btw gesproken in plaats van over verlaging van de maatstaf van heffing.<sup>140</sup> Ook in het hierna te bespreken Goldsmiths (Jewellers)-arrest lijkt het HvJ een teruggaaf van btw te zien als een logisch gevolg van het achteraf aanpassen van de maatstaf van heffing.<sup>141</sup> De overweging van het HvJ in dat arrest dat art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn (art. 90 lid 1 Btw-richtlijn) de lidstaten dwingt 'tot verlaging van de maatstaf van heffing en bijgevolg van de door de belastingplichtige verschuldigde BTW [cursivering; BH], wanneer de belastingplichtige na het sluiten van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt'<sup>142</sup> onderschrijft deze visie.

Echter: niet in alle gevallen zou toepassing van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn tot een teruggaaf moeten leiden. Ik doel hierbij op de situatie waarin de ondernemer het initiële btw-bedrag nog niet aan de Belastingdienst heeft voldaan, of beter: heeft moeten voldoen (bijvoorbeeld omdat verlaging van de maatstaf van heffing plaatsvindt in hetzelfde aangiftetijdvak als waarin de initiële verschuldigdheid plaatsvindt)<sup>143</sup>. Het komt mij voor dat de ondernemer in dat geval geen recht op teruggaaf toekomt, maar in plaats daarvan het op grond van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn aangepaste btw-bedrag aan de Belastingdienst verschuldigd wordt (en dus ook niet langer het initieel vastgestelde btw-bedrag). Art. 90 lid 1 Btw-richtlijn geeft de ondernemer dan in zoverre geen zelfstandig vorderingsrecht op de Belastingdienst. Een voorbeeld:

#### Voorbeeld 3.7

Stel dat de maatstaf van heffing aanvankelijk 100 bedraagt. De daarover verschuldigde btw bedraagt 20 (bij een btw-percentages van 20). Als vervolgens komt vast te staan dat 10 (exclusief btw) niet wordt ontvangen, dan wordt de verschuldigde btw aangepast naar 19 (20 -/- 1). Als de ondernemer de aanvankelijk verschuldigde btw (20) nog niet aan de Belastingdienst heeft moeten voldoen, dan wordt de vordering van de fiscus op de belastingplichtige en de schuld van de belastingplichtige aan de fiscus aangepast naar 19. Dit is het bedrag dat de ondernemer dan aan de fiscus moet betalen. Hier staat tegenover dat de fiscus als uitgangspunt ook maar 19 van de belastingplichtige kan eisen.

In deze situatie bestaat er in mijn optiek geen recht op *teruggaaf*. Dit sluit ook aan bij de betekenis van het woord 'teruggaaf'. Iets teruggeven impliceert namelijk dat in eerste

<sup>140</sup> HvJ 27 januari 2011, nr. C-489/09, V-N 2011/11.19 (Vandoorne), r.o. 38, 46 en het dictum.

<sup>141</sup> HvJ 3 juli 1997, nr. C-330/95, V-N 1997/2988, 18 (Goldsmiths (Jewellers)), 18, r.o. 24, 26 en het dictum. Deze uitspraak komt ook aan de orde gekomen in paragrafen 2.3.1.2 en 3.3.6.1.1.

<sup>142</sup> R.o. 16. In gelijke zin: HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, V-N 2014/27.21 (Almos), r.o. 22 en r.o. 26 van het hierna in paragraaf 3.3.5.1 te bespreken arrest HvJ 26 januari 2012, nr. C-588/10, V-N 2012/11.21 (Kraft Foods Polska).

<sup>143</sup> Vgl. punten 6.7 en 6.8 van de conclusie van A-G Van Hilten bij HR 19 september 2014, BNB 2015/183. De conclusie is te raadplegen via V-N 2014/54.18. Zie ook HvJ 26 januari 2012, nr. C-588/10, V-N 2012/11.21 (Kraft Foods Polska), r.o. 37 (paragraaf 3.3.5.1), waarin het HvJ in het licht van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn overweegt dat de aangepaste maatstaf van heffing (het bedrag op een gecorrigeerde factuur) de leveranciers in staat stelt (i) de btw te berekenen die verschuldigd is over de aangepaste maatstaf van heffing dan wel (ii) het aan de Belastingdienst betaalde overschot terug te vorderen. Zie ook paragraaf 4.3.1.2 inzake het nationale recht.

instantie iets is of zou moeten zijn gegeven. Als de ondernemer de initiële 20 wel reeds aan de Belastingdienst had voldaan c.q. moeten voldoen (lees: gegeven), dan lijdt het naar mijn smaak geen twijfel dat de Belastingdienst gehouden is om de 1 (de btw-correctie) aan de ondernemer uit te betalen (lees: terug te geven).

### 3.3.5 Door lidstaten te stellen voorwaarden

Art. 90 lid 1 Btw-richtlijn bepaalt dat bij gehele of gedeeltelijke ontvangst van de vergoeding de maatstaf van heffing wordt verlaagd onder de 'voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld'. De vraag die opkomt is hoe ver lidstaten mogen gaan bij het bepalen van deze voorwaarden. In deze paragraaf ga ik hier nader op in. Ik bespreek hierbij de door het HvJ ontwikkelde rechtspraak, in het bijzonder het Kraft Foods Polska-arrest (paragraaf 3.3.5.1. Ik bespreek tevens de gevolgen wanneer een voorwaarde haar doel voorbij schiet. Daarbij is een belangrijke rol weggelegd voor het concept van rechtstreekse werking (paragraaf 3.3.5.3). Ik sluit af met een slotsom in paragraaf 3.3.5.3.

#### 3.3.5.1 Het Kraft Foods Polska-arrest<sup>144</sup>

Kraft Foods Polska houdt zich bezig met de productie en distributie van levensmiddelen. In het kader van haar bedrijfsvoering reikte zij talloze (credit)facturen uit, met name vanwege kortingen, teruggaven van goederen en gemaakte fouten. Om voor een verlaging van de maatstaf van heffing in aanmerking te komen, diende een ondernemer op grond van het Poolse recht, na een creditfactuur te hebben uitgereikt, (tijdig) te beschikken over een ontvangstbevestiging van de afnemer. Het gebeurde echter vaak dat Kraft Foods Polska de bevestigingen met aanzienlijke vertraging van de afnemers of zelfs helemaal niet ontving. Ondanks dat Kraft Foods Polska niet altijd beschikte over de betreffende ontvangstbevestiging, was zij van mening dat zij toch gerechtigd was om de maatstaf te verlagen. De Poolse belastingdienst was het hier niet mee eens. Dat Kraft Foods Polska praktische moeilijkheden ondervond bij het krijgen van de bevestigingen mocht volgens de belastingdienst geen argument zijn. Kraft Foods Polska besloot daarop de gang naar de rechter in te slaan. Omdat de rechter twijfelde of de Poolse wetgeving verenigbaar was met het neutraliteits- en het evenredigheidsbeginsel<sup>145</sup> besloot hij om het oordeel van het HvJ te vragen. De vraag die werd voorgelegd was of het vereiste van het beschikken over een ontvangstbevestiging een 'voorwaarde' mocht zijn in de zin van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn.

Het HvJ brengt allereerst in herinnering dat het btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten.<sup>146</sup> Daarna overweegt het HvJ dat de in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn opgenomen mogelijkheid tot het stellen van voorwaarden in samenhang met het algemene art. 273 Btw-richtlijn moet worden gelezen. Art. 273 Btw-richtlijn bepaalt met zoveel woorden dat lidstaten (andere) verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw

<sup>144</sup> HvJ 26 januari 2012, nr. C-588/10, V-N 2012/11.21 (*Kraft Foods Polska*).

<sup>145</sup> Zie over dit beginsel paragraaf 2.3.2.1.2.

<sup>146</sup> Dit is in wezen het rechtskarakter van de btw, waarvan de wijze van heffing in mijn optiek deel uitmaakt (paragraaf 2.4).

en ter voorkoming van fraude. Omdat uit art. 90 lid 1 en art. 273 Btw-richtlijn niet blijkt wat de voorwaarden respectievelijk verplichtingen mogen behelzen, hebben lidstaten volgens het HvJ een bepaalde beoordelingsmarge betreffende met name de formaliteiten die de belastingplichtigen jegens de belastingdiensten van de lidstaten dienen te vervullen teneinde in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht<sup>147</sup> de maatstaf van heffing te mogen verlagen. Vervolgens memoreert het HvJ dat maatregelen ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking in beginsel slechts van de maatstaf van heffing van de btw mogen afwijken als dat strikt noodzakelijk is om dat specifieke doel te bereiken. In dat licht overweegt het HvJ:

“28. (...) Zij [de maatregelen; BH] dienen namelijk zo weinig mogelijk afbreuk te doen aan de doeleinden en beginselen van de btw-richtlijn en mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij de neutraliteit van de btw, een basisbeginsel van het bij de desbetreffende Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel, zouden aantasten.”

Het HvJ verwijst in dat kader naar eerdere rechtspraak omtrent art. 183 en 203 Btw-richtlijn, die bepaling betreffende het overboeken van een btw-overschot (als de aftrek hoger is dan de verschuldigde btw) naar een volgende tijdvak.<sup>148</sup> Hierin heeft het HvJ overwogen dat het neutraliteits- en het evenredigheidsbeginsel kunnen vereisen dat lidstaten werkbare middelen en procedures bieden, waaronder belastingplichtigen (ten onrechte gefactureerde) btw kunnen terugvorderen, als de door de lidstaten gestelde voorwaarden ertoe leiden dat teruggaaf van btw onmogelijk of uiterst moeilijk is. Bovendien mogen de door de lidstaten gestelde voorwaarden geen afbreuk doen aan het neutraliteitsbeginsel door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen. In het licht van *Kraft Foods Polska* betekent dit het volgende:

“32. In het onderhavige geval moet worden vastgesteld dat het bezit door de leverancier van goederen of diensten van een bevestiging van ontvangst van een corrigerende factuur door de afnemer van de goederen of diensten, het bewijs kan leveren dat deze afnemer weet dat hij zijn eventueel recht op aftrek van de btw op basis van deze corrigerende factuur moet berekenen.

33. Dit vereiste is in principe geschikt om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen, alsook om het gevaar voor verlies van belastinginkomsten uit te schakelen. Hieruit volgt dat de Republiek Polen op goede gronden kan stellen dat dit vereiste de legitieme doelstellingen van de artikelen 90, lid 1, en 273 van de btw-richtlijn nastreeft.”

Daarmee komt het HvJ tot de conclusie dat verlaging van de maatstaf van heffing afhankelijk kan worden gesteld van het beschikken over een ontvangstbevestiging van een creditnota en dat dit een toegestane voorwaarde is, zoals bedoeld in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn. Het neutraliteits- en evenredigheidsbeginsel verzetten zich hier niet tegen. Het HvJ voegt hier evenwel aan toe:

<sup>147</sup> De categorie van prijsvermindering stond in dit arrest centraal. Ik heb geen reden om te veronderstellen dat de in dit arrest opgenomen uitgangspunten niet gelden voor de andere twee in art. 90 Btw-richtlijn opgenomen categorieën.

<sup>148</sup> HvJ 18 juni 2009, nr. C-566/07, *BNB* 2009/291 (*Stadeco*) respectievelijk HvJ 28 juli 2011, nr. C-274/10, *V-N* 2011/39.18 (*Commissie/Hongarije*) (paragraaf 2.4.5.2.1).

“37. Daar het bezit van een ontvangstbevestiging volgens het nationale recht een absolute voorwaarde is voor de berekening van de btw die op basis van de in de corrigerende factuur vermelde bedragen verschuldigd is of voor de terugvordering van het betaalde overschot aan btw, moet evenwel worden vastgesteld dat (...) de neutraliteit van de btw is aangetast wanneer het voor de leverancier van goederen of diensten onmogelijk of uiterst moeilijk is om een dergelijke ontvangstbevestiging binnen een redelijke termijn te verkrijgen.”

De vrijheid van de Poolse regering is dus niet absoluut. De regeling mag niet zo ver gaan dat het uiterst moeilijk wordt om vermindering van de maatstaf van heffing te bewerkstelligen.

Het HvJ gaat een stap verder door erop te wijzen wat een lidstaat moet doen als dat toch het geval is. Volgens het HvJ vereisen het neutraliteits- en het evenredigheidsbeginsel dan dat de lidstaat de belastingplichtige de mogelijkheid moet bieden om ten overstaan van de Belastingdienst met andere middelen te bewijzen dat hij ‘de nodige inspanningen heeft geleverd om zich ervan te vergewissen dat de afnemer van de goederen of diensten de corrigerende factuur in zijn bezit heeft gekregen en kennis daarvan heeft genomen’.<sup>149</sup> Als voorbeelden noemt het HvJ kopieën van de corrigerende factuur en van de herinnering die Kraft Foods Polska aan haar afnemers heeft verstuurd.

In het Kraft Foods Polska-arrest geeft het HvJ dus concrete aanwijzingen omtrent de grenzen van toelaatbaarheid aangaande de door de lidstaten te stellen voorwaarden. Hoewel bedoeld arrest ziet op de vraag in hoeverre lidstaten een ontvangstbevestiging van een factuur als voorwaarde kunnen stellen om de maatstaf van heffing te verlagen, zou in mijn ogen hetzelfde moeten gelden voor andere door lidstaten te stellen voorwaarden. Het stellen van voorwaarden dient te allen tijde in overeenstemming te zijn met het neutraliteits- en het evenredigheidsbeginsel. Ik zou het doeltreffendheidsbeginsel aan dit rijtje willen toevoegen. Dit beginsel bepaalt immers dat een regeling niet zo ver mag gaan dat de uitvoering daarvan praktisch onmogelijk wordt.<sup>150</sup> Welkom is dat het HvJ in het onderhavige arrest ook aangeeft wat er dient te gebeuren als de voorwaarden niet stroken met bedoelde beginselen, doordat een lidstaat bijvoorbeeld te strenge voorwaarden stelt, waardoor een verlaging van de maatstaf van heffing de facto niet kan worden bewerkstelligd. In dat geval beschikt de ondernemer volgens het HvJ over een bepaalde beoordelingsvrijheid om aan te tonen dat hij recht heeft op verlaging van de maatstaf van heffing. In zoverre lijkt aan art. 90 lid 1 Btw-richtlijn rechtstreeks werking toe te komen.

### 3.3.5.2 *Rechtstreekse werking van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn*

Rechtstreekse werking van art. 90 Btw-richtlijn kwam ook aan de orde in de hiervoor besproken (en later gewezen) arresten Almos en GMAC.<sup>151</sup> In die zaken werd het HvJ met een soortgelijke vraag geconfronteerd, namelijk of art. 90 lid 1 Btw-richtlijn voldoet aan de voorwaarden om rechtstreekse werking te hebben. Het HvJ memoreert in het Almos-arrest in dat verband allereerst dat het vaste rechtspraak is dat particulieren zich rechtstreeks op een richtlijnbeepaling kunnen beroepen als deze inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk

<sup>149</sup> R.o. 40.

<sup>150</sup> Paragraaf 2.3.2.1.3.

<sup>151</sup> Paragrafen 3.3.1.1 en 3.3.2.2.

en voldoende nauwkeurig is.<sup>152</sup> Van onvoorwaardelijkheid is sprake als de bepaling een verplichting oplegt die aan geen enkele voorwaarde is gebonden en die voor haar uitvoering of werking niet afhangt van een handeling van de (instellingen van de) EU of lidstaten.<sup>153</sup> De vraag rijst of art. 90 lid 1 Btw-richtlijn in deze context onvoorwaardelijk is, aangezien deze bepaling de lidstaten een bepaalde vrijheid toekent door de maatstaf van heffing te verlagen 'onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld'. Op grond hiervan zou kunnen worden betoogd dat van onvoorwaardelijkheid geen sprake is. Het HvJ ziet dit echter anders en overweegt in het *Almos*-arrest:

“34. Dit artikel laat de lidstaten (...) weliswaar een zekere beoordelingsmarge bij de vaststelling van de noodzakelijke maatregelen ter bepaling van het bedrag van de verlaging, maar dit neemt niet weg dat de verplichting om de maatstaf van heffing in de in dit artikel bedoelde gevallen te verlagen nauwkeurig en onvoorwaardelijk is. Deze bepaling voldoet dus aan de voorwaarden om rechtstreekse werking te hebben (...).”

Hoewel de voorwaarden waaronder lidstaten de maatstaf van heffing mogen verlagen onder de discretionaire bevoegdheid van iedere lidstaat vallen, is de verlaging van de maatstaf zelf dus onvoorwaardelijk. Dit betekent in zoverre dat belastingplichtigen zich bij afwezigheid van een corresponderende nationale bepaling tegenover een nationale rechter op art. 90 lid 1 Btw-richtlijn zouden kunnen beroepen. Uit het *Kraft Foods Polska*-arrest volgt dat deze rechtstreekse werking ook geldt als een lidstaat art. 90 lid 1 Btw-richtlijn weliswaar heeft geïmplementeerd, maar de voorwaarden niet voldoen aan doeleinden van de Btw-richtlijn en de rechtsbeginselen van het Unierecht. In het *Almos*-arrest bevestigt het HvJ deze lijn en voegt wat betreft de door de lidstaten te stellen voorwaarden hieraan toe:

“39. Het is bijgevolg van belang dat de formaliteiten waaraan de belastingplichtigen moeten voldoen om ten aanzien van de belastingdiensten het recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw te kunnen uitoefenen, beperkt zijn tot die welke de mogelijkheid bieden aan te tonen dat de tegenprestatie of een deel ervan na de sluiting van de overeenkomst definitief niet zal worden ontvangen.”

Dit is nieuw. Hoewel in deze rechtsoverweging gesproken wordt over 'formaliteiten', in plaats van 'voorwaarden',<sup>154</sup> meen ik uit de context van de overweging te mogen afleiden dat de voorwaarden, die lidstaten in het kader van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn mogen stellen om het bedrag van de verlaging van de maatstaf van heffing te bepalen, beperkt zijn tot voorwaarden die betrekking hebben op het aantonen door de ondernemer van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing.<sup>155</sup> Daar waar het HvJ in het *Kraft Foods Polska*-arrest nog enkele aanwijzingen gaf waaraan in dat kader moet worden gedacht, volstaat het HvJ in het *Almos*-arrest met de overweging dat het aan de nationale rechter staat om na te gaan of de door een lidstaat opgelegde formaliteiten aan deze voorwaarde voldoen. Het HvJ doet voorgaande dunnetjes over in het *Lombard*-arrest.<sup>156</sup>

152 HvJ HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, *V-N* 2014/27.21 (*Almos*), r.o. 21 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

153 Zie ook paragraaf 2.3.1.3.

154 De Engelse tekst van het *Almos*-arrest heeft het over 'formalities' respectievelijk 'conditions'.

155 Het HvJ doet voorgaande dunnetjes over in HvJ 12 oktober 2017, nr. C-404/16, *V-N* 2017/51.14 (*Lombard*), r.o. 35-45 (paragraaf 3.3.1.3).

156 HvJ 12 oktober 2017, nr. C-404/16, *V-N* 2017/51.14 (*Lombard*), r.o. 35-45.

De hiervoor beschreven interpretatie van de frase ‘voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld’ is overigens in overeenstemming met het betoog van A-G Wathelet in de zaak *Ibero Tours*.<sup>157</sup> In zijn conclusie stelde hij al dat de voorwaarden geen betrekking mogen hebben op de materiële inhoud van de maatstaf van heffing, maar uitsluitend mogen zien op de vormvoorschriften waaraan moet worden voldaan om na de transactie een verlaging van de maatstaf van heffing te bewerkstelligen. De voorwaarden kunnen daarom (en mijns inziens terecht) slechts betrekking hebben op de modaliteiten van de verlaging en niet op het bestaan van het recht op verlaging.<sup>158</sup>

### 3.3.5.3 Slotsom

Geconcludeerd moet worden dat de vrijheid van lidstaten wat betreft het stellen van voorwaarden waaronder de maatstaf van heffing wordt verlaagd niet onbegrensd is. De voorwaarden zijn beperkt tot die welke betrekking hebben op het aantonen dat een van de in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn bedoelde categorieën zich voordoet, in het bijzonder de vormvoorschriften waaraan een belastingplichtige moet voldoen om een verlaging van de maatstaf van heffing te kunnen toucheren. Hebben de voorwaarden desondanks betrekking op de materiële inhoud van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn, dan staat de betreffende belastingplichtige een rechtstreeks beroep open op deze bepaling.

### 3.3.6 Afwijkingsmogelijkheid bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling

Van de mogelijkheid tot het stellen van voorwaarden waaronder de maatstaf van heffing wordt verlaagd, moet de afwijkingsmogelijkheid van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn (voorheen art. 11 C lid 1 tweede alinea Zesde richtlijn) worden onderscheiden. Op grond van deze derogatiebepaling kunnen lidstaten in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling afwijken van de in het eerste lid (eerste alinea) neergelegde hoofdregel. De afwijkingsmogelijkheid is beperkt tot niet-betaling. De ongedaanmaking van de handeling en de prijsvermindering vallen niet onder het toepassingsbereik van de bepaling. In deze paragraaf ga ik nader op art. 90 lid 2 Btw-richtlijn in. Ik vang aan met een beschouwing omtrent de ratio van de bepaling (paragraaf 3.3.6.1). Vervolgens staat in paragraaf 3.3.6.2 de reikwijdte van de bepaling centraal. Daarna besteed ik aandacht aan de verhouding tot art. 185 Btw-richtlijn (paragraaf 3.3.6.3). Bij de vraag of lidstaten onder voorwaarden op een verlaging van de maatstaf van heffing kunnen terugkomen, sta ik stil in paragraaf 3.3.6.4. Ik vat een en ander samen in paragraaf 3.3.6.5.

<sup>157</sup> HvJ 16 januari 2014, nr. C-300/12, *V-N* 2014/9.15 (*Ibero Tours*).

<sup>158</sup> Pt. 81. Dit is volgens de A-G in overeenstemming met gevestigde rechtspraak van het HvJ, in het bijzonder de zaak *Becker* (HvJ 19 januari 1982, nr. C-8/81, *Jur.* 1982, p. 53), waarin het HvJ met betrekking tot een in het geding zijnde vrijstelling had overwogen dat de zinsnede ‘onder de voorwaarden die [de lidstaten] vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren’ op ‘generlei betrekking hebben op de materiële omschrijving van de voorziene vrijstelling’.



## 3.3.6.1 Ratio van de bepaling

De derogatiebepaling vindt haar grondslag in de Zesde richtlijn. Omdat de bepaling nog niet was opgenomen in het voorstel voor de Zesde richtlijn, ontbreekt een toelichting. Uit de richtlijnsgeschiedenis kan daarom niet worden achterhaald wat de ratio is van de afwijkmogelijkheid en waarom deze is beperkt tot gevallen van niet-betaling. Men vindt wel de nodige aanwijzingen in de rechtspraak van het HvJ. Ik verwijs naar het reeds besproken Almos-arrest.<sup>159</sup> Daar overwoog het HvJ het volgende:

“25. (...) *Aangezien evenwel niet kan worden uitgesloten dat een dergelijke schuldvordering [de schuldvordering die de verkoper behoudt indien de aankoop prijs niet of slechts voor een deel wordt betaald; BH] de facto definitief oninbaar wordt* [cursivering; BH], heeft de Uniewetgever het aan elke lidstaat overgelaten om te bepalen of de niet-betaling van de aankoop prijs, die op zich – anders dan de ontbinding of de nietigverklaring van de overeenkomst [lees: ongedaanmaking van de handeling; BH] – de partijen niet terugplaatst in hun oorspronkelijke toestand, (...) recht geeft op een overeenkomstige verlaging van de maatstaf van heffing, dan wel of een dergelijke verlaging in deze situatie niet is toegestaan.”

Uit deze rechtsoverweging kan worden opgemaakt dat de ratio van de afwijkmogelijkheid (volgens het HvJ) moet worden gevonden in het feit dat niet kan worden uitgesloten dat een schuldvordering definitief oninbaar wordt. Wat betekent dit?

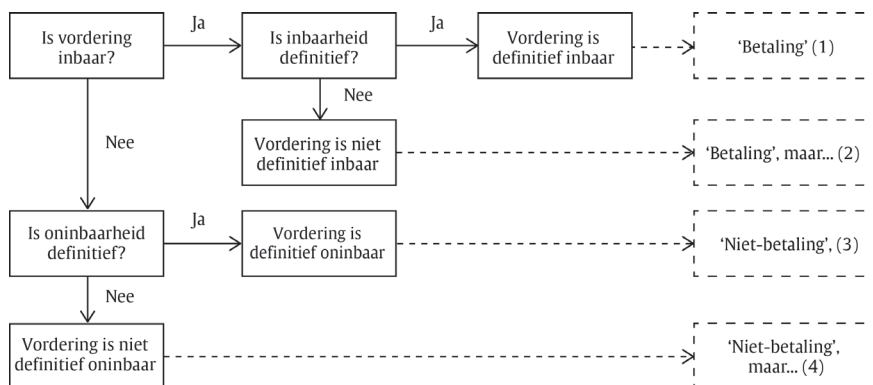
Met het begrip ‘definitief oninbaar’ impliceert het HvJ allereerst dat een vordering ook niet definitief – dus voorlopig – oninbaar kan zijn. Hieruit volgt dat bij vorderingen die op enig moment als oninbaar geoordeeld zijn (omdat niet wordt betaald) twee smaken kunnen worden onderscheiden: (i) de vordering is definitief oninbaar of (ii) de vordering is niet definitief oninbaar. In het eerste geval is en blijft de oninbaarheid zeker: de kans dat de verkoper zijn vordering nog voldaan zal zien is nihil. In het tweede geval is de oninbaarheid onzeker – er bestaat enige mate van twijfel – en er bestaat dus een kans dat de verkoper zijn vordering nog wel voldaan zal zien. Deze optie houdt rekening met het scenario dat de vordering *alsnog* – op een later moment – geheel of ten dele zal worden betaald. Hetzelfde zou naar mijn smaak dienen te gelden in de omgekeerde situatie, namelijk als een vordering eenmaal is aangemerkt als ‘inbaar’. Ook dan zijn er twee smaken: de inbaarheid is definitief of niet definitief. Als de inbaarheid definitief is, dan is het zeker dat betaling van de vordering zal volgen. Als de inbaarheid niet definitief is, dan kan het zijn dat de vordering toch niet zal worden betaald. In de redenering van het HvJ is er bij de vraag of sprake is van niet-betaling dus plaats voor een grijs gebied.

Een en ander kan worden samengevat in een stroomschema:<sup>160</sup>

<sup>159</sup> HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, V-N 2014/27.21 (Almos).

<sup>160</sup> De situatie waarin een vordering mogelijk gedeeltelijk (niet)definitief (on)inbaar is, laat ik omwille van de overzichtelijkheid buiten beschouwing.





Aldus kunnen vier categorieën van (on)inbaarheid worden onderscheiden.<sup>161</sup> De eerste categorie wordt gevormd door vorderingen die op een gegeven moment definitief als inbaar moeten worden beschouwd en waarvan betaling zeker is. Betaling is niet helemaal zeker wanneer een vordering niet definitief als inbaar moet worden aangemerkt (categorie 2). In dat geval moet rekening worden gehouden met de kans dat de vordering toch niet zal worden betaald. De derde categorie wordt gevormd door vorderingen die definitief als oninbaar moeten worden aangemerkt en dus met zekerheid niet zullen worden betaald. Dit is weer anders in de vierde categorie. In dat geval kan het namelijk zijn dat de vordering toch nog wordt betaald (een 'betaling alsnog') en uiteindelijk dus geen sprake zal zijn van niet-betaling. In het hierna te bespreken Enzo di Maura-arrest lijkt het HvJ aanwijzingen te geven over wanneer een vordering onder categorie 4 valt (en zich daarmee onderscheidt van categorie 2). Van een 'categorie 4'-vordering lijkt sprake te zijn wanneer een vordering met een 'redelijke waarschijnlijkheid' niet zal worden voldaan. Dit zou kunnen worden aangetoond door bewijzen te leveren waaruit blijkt dat betaling waarschijnlijk gedurende langere tijd uitblijven. Het moet derhalve gaan om een bepaalde mate van waarschijnlijkheid.<sup>162</sup> Uit voornoemde overweging maak ik op dat de 'categorie 3'- en '-4'-vorderingen beide (als zijnde oninbaar) onder de reikwijdte van de term 'niet-betaling' moeten worden geschaard,<sup>163</sup> zodat zij allebei onder het toepassingsbereik van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn vallen. Als één van de hiervoor beschreven categorieën echter onder art. 90 lid 1 Btw-richtlijn zou moeten vallen, dan is dit categorie 3. Alleen in dat scenario is het namelijk zeker dat sprake zal zijn van niet-betaling.<sup>164</sup> Het is daarom dat ik enigszins moeite

<sup>161</sup> Hierbij merk ik op dat het HvJ ook een onderscheid lijkt te maken tussen vorderingen die de facto oninbaar zijn en vorderingen die de iure oninbaar zijn. Dit onderscheid laat ik hier ongemoeid.

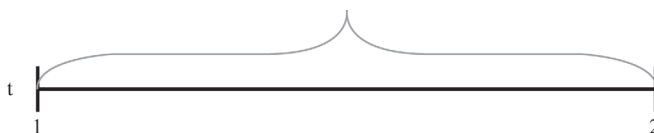
<sup>162</sup> HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, *V-N Vandaag* 2017/2753 (*Enzo di Maura*), r.o. 27 (paragraaf 3.3.6.2.1).

<sup>163</sup> Ik meen dit ook te mogen opmaken uit pt. 55 en 72 van de conclusie van A-G Kokott bij HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, *V-N Vandaag* 2017/2753 (*Enzo di Maura*). Zie ook HvJ 12 oktober 2017, nr. C-404/16, *V-N* 2017/51.14 (*Lombard*), r.o. 30 (paragraaf 3.3.1.3).

<sup>164</sup> Aangezien in het leven niets definitief lijkt te zijn (behalve de dood en het betalen van belasting... 'Nothing can be said to be certain, except death and taxes,' aldus Benjamin Franklin in zijn brief aan Jean-Baptiste Leroy, 1789 in: Smyth, Albert Henry, *The Writings of Benjamin Franklin*, Vol X (1789-1790), MacMillan: New York 1907, p. 69) (aldus ook Van Vliet 1983, p. 1381), zou ik menen dat een redelijke wetstoepassing meebrengt dat onder 'definitief' ook 'een aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid' moet worden verstaan. Zie voetnoot 191.

heb grip te krijgen op de hiervoor geciteerde overweging van het HvJ in het Almos-arrest. Wat het HvJ immers lijkt te zeggen is dat, omdat rekening moet worden gehouden met het feit dat een vordering zeker niet zal worden betaald (en dus evident onder art. 90 lid 1 Btw-richtlijn zou moeten vallen), lidstaten de mogelijkheid moeten hebben om van de hoofdregel af te wijken. Heeft het HvJ dit daadwerkelijk bedoeld te zeggen?

Ik zou menen van niet. In de eerste plaats kan worden volgehouden dat de overweging van het HvJ berust op een verschrijving. Het komt mij namelijk voor dat het HvJ heeft bedoeld te zeggen dat, juist omdat niet altijd zeker is dat een vordering definitief oninbaar is, de Uniewetgever het aan de lidstaten heeft gelaten om al dan niet af te wijken van de hoofdregel. De verschrijving zit dan dus in het abusievelijk weglaten van het woord 'niet': omdat niet kan worden uitgesloten dat de schuldvordering de facto *niet* definitief oninbaar wordt, zouden de lidstaten de mogelijkheid moeten hebben om van de hoofdregel af te wijken.<sup>165</sup> Met andere woorden: omdat categorie 4 (een 'betaling alsnog') niet kan worden uitgesloten, dient de Btw-richtlijn te beschikken over een afwijkingsbepaling. In de tweede plaats kan worden volgehouden dat bedoelde overweging van het HvJ wel sluitend is, maar dat de overweging 'in de tijd' moet worden gelezen en in de context moet worden gezien van een en dezelfde vordering. Ik licht deze zienswijze aan de hand van de volgende illustratie en het daaronder opgenomen voorbeeld toe:



1 – moment waarop de oninbaarheid van een bepaalde vordering niet definitief is c.q. niet vaststaat.

2 – moment waarop de oninbaarheid van de betreffende vordering definitief *wordt* c.q. komt vast te staan.

De accolade geeft de periode aan waarbinnen niet kan worden uitgesloten dat de vordering definitief oninbaar *wordt*.

Gekoppeld aan een voorbeeld:

#### Voorbeeld 3.8

Ondernemer A heeft een vordering op ondernemer B, die in staat van faillissement geraakt. Op het moment van het uitspreken van het faillissement is het niet waarschijnlijk dat de failliete boedel toereikend is om een uitkering aan ondernemer A te doen (moment 1). Op het moment waarop het faillissement een einde neemt wordt duidelijk dat inderdaad geen uitkeringen zullen worden gedaan (moment 2). In de periode voorafgaand aan de beëindiging van het faillissement kan derhalve niet worden uitgesloten dat de vordering definitief oninbaar *wordt*.

<sup>165</sup> Voor deze opvatting vind ik helaas geen steun in andere taalversies van het Almos-arrest, zoals de Engelse, Franse en Duitse. Wel voel ik mij gehoord in de conclusie van A-G Kokott bij HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, *V-N Vandaag* 2017/2753 (*Enzo di Maura*). Omtrent de hiervoor geciteerde overweging uit het Almos-arrest stelt de A-G (pt. 36): "Met name blijft er een recht op betaling (dat wil zeggen een vordering) bestaan, zodat niet uitgesloten is dat later alsnog betaling volgt [lees: dat de vordering niet definitief oninbaar is; BH]."

In de periode die met een accolade is aangegeven, en waarin niet kan worden uitgesloten dat de vordering de facto definitief oninbaar wordt, heeft de vordering de status van categorie 4: de oninbaarheid is (nog) niet definitief. Pas op het moment dat het faillissement eindigt, 'promoveert' de vordering naar categorie 3. Ook deze zienswijze gaat ervan uit dat de 'categorie 4'-vordering de legitimatie vormt voor de derogatiebevoegdheid: lidstaten dienen aan de onzekerheid met betrekking tot het definitieve karakter van niet-betaling het hoofd te kunnen bieden.<sup>166</sup>

Ik meen derhalve te mogen concluderen dat de ratio van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn verband houdt met de gedachte dat niet-betaling niet altijd definitief is (of andersom: het risico bestaat dat op een later moment alsnog een betaling plaatsvindt). Dit verklaart ook waarom art. 90 lid 2 Btw-richtlijn tot het geval van niet-betaling is beperkt. Anders dan bij niet-betaling raakt de verkoper bij de ongedaanmaking van de handeling en de prijsvermindering zijn vorderingsrecht namelijk (ten dele) kwijt, zodat geen ruimte (meer) bestaat voor een mate van onzekerheid: de vergoeding zal zeker niet (meer) worden ontvangen. In het geval van niet-betaling behoudt de verkoper zijn vorderingsrecht, zodat niet altijd met zekerheid kan worden gezegd dat de vordering niet (meer) zal worden voldaan.<sup>167</sup>

#### 3.3.6.1.1 *Het Goldsmiths (Jewellers)-arrest*<sup>168</sup>

Steun voor de opvatting dat de ratio van de derogatiebepaling moet worden gevonden in de onzekerheid omtrent de oninbaarheid van een vordering vind ik in HvJ Goldsmiths (Jewellers). In dit arrest betrof het een fabrikant van juwelen (Goldsmiths (Jewellers)), die juwelen leverde aan een klant in ruil voor reclamediens ten van gelijke waarde. Echter: voordat alle reclamediens ten werden verricht, raakte de klant insolvent. De vraag die opkwam was of Goldsmiths de maatstaf van heffing voor de levering van de juwelen mocht verlagen voor het corresponderende bedrag aan niet geleverde reclamediens ten. Omdat in het Verenigd Koninkrijk verlaging van de maatstaf van heffing afhankelijk was van de voorwaarde dat de tegenprestatie uit geld bestond, deed Goldsmiths een rechtstreeks beroep op de richtlijn bepaling. Dit verzoek werd afgewezen, waarop in een daaropvolgende procedure de vraag aan het HvJ werd voorgelegd of een lidstaat vermindering van de maatstaf vanwege niet-betaling mag uitsluiten voor de gevallen waarin de tegensprestatie in iets anders dan geld bestaat.

In zijn arrest benadrukt het HvJ ook hier eerst dat de maatstaf van heffing bestaat uit alles wat de leverancier verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, de ontvanger of een derde en dat dit de uitdrukking is van een fundamenteel beginsel van de Zesde richtlijn, namelijk dat de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegensprestatie is. Dit heeft volgens het HvJ tot gevolg dat de fiscus uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd.<sup>169</sup> Vervolgens overweegt het HvJ met betrekking tot art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn (art. 90 lid 1 Btw-richtlijn):

<sup>166</sup> Aldus ook HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, *V-N Vandaag* 2017/2753 (*Enzo di Maura*), r.o. 22.

<sup>167</sup> Aldus ook HvJ 12 oktober 2017, nr. C-404/16, *V-N* 2017/51.14 (*Lombard*), r.o. 40 (paragraaf 3.3.1.3).

<sup>168</sup> HvJ 3 juli 1997, nr. C-330/95, *V-N* 1997/2988, 18 (*Goldsmiths (Jewellers)*). Dit arrest heeft de revue gepasseerd in paragraaf 2.3.1.2.

<sup>169</sup> Zie ook HvJ 24 oktober 1996, nr. C-317/94, *V-N* 1996/4573 (*Elida Gibbs*) (paragraaf 3.3.3.3).

“16. In overeenstemming met dit beginsel definieert artikel 11 C, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn de gevallen waarin de Lid-Staten de maatstaf van heffing onder de voorwaarden die zij zelf vaststellen, moeten verlagen. Zo dwingt deze bepaling de Lid-Staten tot verlaging van de maatstaf van heffing en bijgevolg van de door de belastingplichtige verschuldigde BTW, wanneer de belastingplichtige na het sluiten van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt.

17. Artikel 11 C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn staat de Lid-Staten evenwel toe, in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van bovengenoemde regel af te wijken.

18. Deze afwijkingsmogelijkheid, die strikt beperkt is tot dit laatste geval, *berust op de overweging, dat niet-betaling van de tegenprestatie in bepaalde omstandigheden en gezien de rechtssituatie in de betrokken Lid-Staat, moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig kan zijn* [cursivering; BH]. Bijgevolg moet gebruikmaking van deze afwijkingsmogelijkheid gerechtvaardigd zijn, willen de door de Lid-Staten ter uitvoering ervan getroffen maatregelen niet ingaan tegen het doel van fiscale harmonisatie dat door de Zesde richtlijn wordt nagestreefd.”

Hier legitimeert het HvJ de afwijkingsbevoegdheid met de overweging dat niet-betaling onder bepaalde omstandigheden moeilijk te verifiëren is of slechts voorlopig kan zijn. Een mogelijke onzekerheid over het wel of niet oninbaar zijn van de vordering wordt daarmee als ratio aangedragen om lidstaten toe te staan om in gevallen van niet-betaling af te wijken van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing.<sup>170</sup> Dit volgt ook uit latere rechtspraak van het HvJ. Zo overwoog het HvJ in het hiervoor besproken Lombard-arrest:<sup>171</sup>

“30. Uit het voorgaande volgt dat de niet-betaling wordt gekenmerkt door de onzekerheid die inherent is aan het niet-definitieve karakter [bedoeld zal zijn: ‘karakter’; BH] ervan.”

En werd in het hierna (in het kader van de reikwijdte van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn) te behandelen Enzo di Maura-arrest bepaald:<sup>172</sup>

“26. Zoals (...) opgemerkt, heeft de afwijking van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing waarin artikel 11, C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn voorziet, tot doel dat rekening wordt gehouden met de onzekerheid over de vraag of de betaling van een factuur definitief achterwege blijft.”

Het HvJ overweegt in het Goldsmiths (Jewellers)-arrest vervolgens dat gebruikmaking van de afwijkingsbevoegdheid gerechtvaardigd moet zijn, zodat geen afbreuk wordt gedaan aan de harmonisatie die de Zesde richtlijn (en de Btw-richtlijn) nastreeft. Het heeft er alle schijn van dat de rechtvaardiging moet worden gezocht in de ratio van de afwijkingsbevoegdheid. Dit betekent dat lidstaten enkel mogen afwijken van de hoofdregel met als motivering dat niet altijd met zekerheid kan worden gesteld dat een vordering definitief oninbaar is. Het betoog van het Verenigd Koninkrijk dat de rechtvaardiging voor het onderscheid in de Britse regeling moet worden gevonden in het risico op fraude kan volgens het HvJ daarom

<sup>170</sup> Het gaat dus om de mate van (on)zekerheid omtrent de oninbaarheid (categorie 4) en niet om de mate van (on)zekerheid over de inbaarheid (categorie 2).

<sup>171</sup> HvJ 12 oktober 2017, nr. C-404/16, V-N 2017/51.14 (Lombard) (paragraaf 3.3.1.3).

<sup>172</sup> HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, V-N Vandaag 2017/2753 (Enzo di Maura) (paragraaf 3.3.6.2.1).

ook niet worden aanvaard.<sup>173</sup> Het HvJ noemt twee (additionele) argumenten: (i) uitsluiting van alle transacties waarvan de tegenprestatie niet in geld bestaat is ingrijpender dan strikt noodzakelijk ter voorkoming van het gevaar voor belastingfraude en (ii) de bepalingen rondom de maatstaf van heffing maken geen onderscheid tussen tegenprestaties in geld en tegenprestaties in natura. Voldoende is dat de tegenprestatie in geld kan worden uitgedrukt.<sup>174</sup> Het HvJ komt dan ook tot de conclusie dat uitsluiting van een btw-teruggaaf in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling voor transacties waarvoor de tegenprestatie in natura bestaat ertoe leidt dat deze categorie wordt gediscrimineerd ten opzichte van transacties waarvoor de tegenprestatie in geld bestaat. Het HvJ oordeelt daarom dat het een lidstaat niet is toegestaan de teruggaaf van btw afhankelijk te stellen van tegenprestatie in geld.

### 3.3.6.2 Reikwijdte van de afwijkingsbevoegdheid

Na te hebben vastgesteld dat de ratio van de afwijkingsbevoegdheid moet worden gevonden in de onzekerheid omtrent de mate van oninbaarheid, komt de vraag op hoe ver de afwijkingsbevoegdheid van lidstaten reikt.

Uit de zaak *Almos*<sup>175</sup> kan worden opgemaakt dat lidstaten in gevallen van niet-betaling – onder de hiervoor beschreven rechtvaardigingsgronden – de mogelijkheid hebben om in het geheel geen verlaging van de maatstaf van heffing toe te staan. Ik citeer:<sup>176</sup>

“23. Artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn staat de lidstaten evenwel toe, van bovengenoemde regel af te wijken in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de overeengekomen prijs. De belastingplichtigen kunnen dus niet op grond van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn aanspraak maken op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw in geval van niet-betaling van de prijs indien de betrokken lidstaat gebruik heeft willen maken van de door artikel 90, lid 2, van deze richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheid.

24. Erkend moet worden dat een nationale bepaling die de niet-betaling van de overeengekomen prijs niet opneemt in de lijst van gevallen waarin de maatstaf van heffing wordt verlaagd, het gevolg is van de keuze van de lidstaat om gebruik te maken van de hem krachtens artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheid.”

173 Een poging van de Commissie om art. 90 lid 2 Btw-richtlijn te stoelen op het voorkomen van misbruik werd door A-G Kokott in haar conclusie bij HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, *V-N Van-daag* 2017/2753 (*Enzo di Maura*) (pt. 37) van de hand gedaan.

174 In mijn optiek had het HvJ hier ook simpelweg kunnen volstaan met een verwijzing naar de ratio van de afwijkingsbepaling en kunnen overwegen dat het voorkomen van fraude geen legitiem argument is om van de hoofdregel af te wijken. Een fraude-argument kan naar mijn mening namelijk alleen worden ingeroepen (i) als de Btw-richtlijn daar expliciet in voorziet – hetzij in een specifieke bepaling (zie bijvoorbeeld art. 11, art. 19, art. 80 lid 1, art. 131, art. 157 lid 2 Btw-richtlijn), hetzij in een vangnetbepaling, zoals art. 395 Btw-richtlijn (welke een machtiging van de Raad vereist) – dan wel (ii) in het kader van door lidstaten in het licht van een specifieke bepaling te stellen voorwaarden (zoals art. 90 lid 1 Btw-richtlijn) (zie voorgaande paragraaf en het aldaar behandelde arrest HvJ 26 januari 2012, nr. C-588/10, *V-N* 2012/11.21 (*Kraft Foods Polska*)) en/of maatregelen ter voorkoming van fraude (ex art. 273 Btw-richtlijn). Dit laat echter onverlet dat lidstaten die op legitieme gronden afwijken van de hoofdregel, de afwijking zelf aan bepaalde modaliteiten mogen onderwerpen. Het betreft dan maatregelen of voorwaarden die specifiek betrekking hebben op de afwijking. Ik kom daarover nog te spreken.

175 HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, *V-N* 2014/27.21 (*Almos*) (paragraaf 3.3.1.1).

176 In dezelfde zin: HvJ 12 oktober 2017, nr. C-404/16, *V-N* 2017/51.14 (*Lombard*), r.o. 39 (paragraaf 3.3.1.3).

Mede op grond van deze overwegingen verklaarde het HvJ voor recht:

“1. Artikel 90 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale bepaling die niet voorziet in een verlaging van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde in geval van niet-betaling van de prijs, indien gebruik wordt gemaakt van de door artikel 90, lid 2, geboden afwijkingsmogelijkheid. Deze bepaling moet dan wel alle andere gevallen omvatten waarin de belastingplichtige overeenkomstig artikel 90, lid 1, na de sluiting van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. Het staat aan de nationale rechter om dit na te gaan.”

Met name uit rechtsoverweging 24 en het dictum volgt mijns inziens stellig dat lidstaten ondernemers op grond van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn het recht op teruggaaf in alle gevallen van niet-betaling (categorieën 3 en 4) geheel kunnen ontnemen. Door op deze wijze gebruik te maken van de afwijkingsbevoegd wordt voorkomen dat belastingplichtigen ten onrechte hun voldane btw herzien en lidstaten in bepaalde gevallen wellicht ten onrechte een vermindering van de maatstaf van heffing toestaan. Immers: in het geval een ondernemer zijn btw herzielt en later alsnog betaald wordt door zijn klant, dan pakt de btw voor hem ongeoorloofd positief uit. Er heeft dan feitelijk geen afdracht plaatsgehad ter zake van een goederenlevering of verrichte dienst, hetgeen indruist tegen het rechtskarakter van de btw.

De vraag rijst vervolgens of lidstaten ook met minder kunnen volstaan, bijvoorbeeld door het toepassingsbereik van de derogatiebepaling te beperken tot bepaalde categorieën van niet-betaling. Te denken valt aan bepaalde situaties, waarin meer dan anders twijfel kan bestaan over de oninbaarheid van een vordering, zoals aan situaties buiten faillissement.<sup>177</sup> Onder verwijzing naar paragraaf 2.3.1.2, waarin ik heb stilgestaan bij de reikwijdte van ‘kan’-bepalingen in het algemeen, zou het antwoord op bovenstaande vraag mijns inziens positief moeten luiden. Ik ben het met A-G La Pergola in zijn (lezenswaardige) conclusie bij het Goldsmiths (Jewellers)-arrest<sup>178</sup> eens dat een ‘kan’-bepaling niet per definitie een ‘alles of niets’-bepaling behelst en dat lidstaten, zo ook in het geval van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn, de afwijking niet voor alle gevallen van niet-betaling hoeven te implementeren, maar kunnen volstaan met het maken van een onderscheid. Of, zoals de A-G het fraai uitdrukt: de ‘kan’-bepaling interpreteren als ‘tweeledig discretionair’: lidstaten kunnen zich niet alleen op de afwijking beroepen, maar mogen daarnaast ook qua inhoud differentiëren volgens door de lidstaat te bepalen modaliteiten. Hierbij dienen de lidstaten wel steeds het doel en de context van de afwijkingsbepaling te respecteren. In dat verband is het wat betreft het eerste (het beroepen op de afwijking) in het bijzonder van belang dat zij hun nationale derogatiebepaling stoelen op de ratio van de bepaling zoals hiervoor beschreven (als in bepaalde gevallen twijfel kan bestaan over de oninbaarheid). Anders dan in het

<sup>177</sup> Een wettelijke bepaling zou dan op verschillende manieren kunnen worden vormgegeven. Hierbij kan worden gedacht aan een positieve formulering (‘in geval van niet-betaling wordt de maatstaf van heffing verlaagd, tenzij (...)’) of een negatieve formulering (in geval van niet-betaling vindt geen verlaging van de maatstaf van heffing plaats, tenzij (...)). Ook kan een lidstaat ervoor kiezen om de bepaling op te knippen in bijvoorbeeld twee leden (gevallen waarin wel en gevallen waarin geen verlaging van de maatstaf van heffing plaatsvindt).

<sup>178</sup> Pt. 12 e.v. in zijn conclusie bij HvJ 3 juli 1997, nr. C-330/95, V-N 1997/2988, 18 (*Goldsmiths (Jewellers)*).

kader van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn te stellen voorwaarden (zie voorgaande paragraaf) zou eerbiediging van het neutraliteitsbeginsel hierbij niet voorop moeten staan. Immers: door toe te staan dat lidstaten in gevallen van niet-betaling geen verlaging van de maatstaf van heffing toestaan, accepteert de Uniewetgever dat er een inbreuk wordt gemaakt op het neutraliteitsbeginsel, in die zin dat de btw voor ondernemers een kostenpost vormt. Dit neemt niet weg dat het neutraliteitsbeginsel wel een rol kan spelen bij de afweging om wel of geen nationale derogatiebepaling in te voeren, bijvoorbeeld omdat er bij de afnemer wel of geen correctie plaatsvindt van de aftrek (zie hierna). Daarnaast kan het neutraliteitsbeginsel een belangrijke plaats innemen bij de invulling daarvan, bijvoorbeeld door voor bepaalde gevallen van niet-betaling de verlaging van de maatstaf van heffing wel of niet uit te sluiten, en dient het neutraliteitsbeginsel gerespecteerd te worden bij het stellen van modaliteiten (maatregelen en voorwaarden) in het licht van een derogatiebepaling overeenkomstig hetgeen het HvJ heeft overwogen in het Kraft Foods Polska-arrest.<sup>179</sup>

Toch heeft het er veel van weg dat het HvJ een stokje steekt voor deze uitleg. Uit het hieronder te bespreken Enzo di Maura-arrest volgt namelijk dat wanneer een lidstaat niet-betaling eenmaal heeft opgenomen in de lijst van categorieën (vgl. HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, *V-N* 2014/27.21 (*Almos*)) de niet-betaling – juist vanwege onder meer het neutraliteitsbeginsel – (voor bepaalde gevallen) niet mag worden uitgesloten.

#### 3.3.6.2.1 *Het Enzo di Maura-arrest*<sup>180</sup>

De zaak Enzo di Maura ging over het volgende. Enzo di Maura had prestaties verricht aan de onderneming Sertenko en stuurde daarvoor een factuur met btw. Omdat Sertenko insolvent werd verklaard, bleef de factuur van Di Maura onbetaald. Di Maura verlaagde daarop de maatstaf van heffing door de factuur te wijzigen en de met de wijziging verband houdende btw van de Italiaanse belastingdienst terug te vragen. De belastingdienst was het niet eens met deze verlaging. Onder verwijzing naar de Italiaanse belastingwet,<sup>181</sup> kwam Di Maura volgens de belastingdienst pas voor teruggaaf van de voldane belasting<sup>182</sup> in aanmerking wanneer was komen vast te staan dat geen fondsen meer beschikbaar waren en de vordering daarmee als (definitief) oninbaar moest worden geoordeeld. Di Maura daarentegen was van mening dat teruggaaf al aan de orde zou moeten zijn op het moment dat de insolventieprocedure werd geopend, aangezien een dergelijke procedure

179 HvJ 26 januari 2012, nr. C-588/10, *V-N* 2012/11.21 (*Kraft Foods Polska*) (paragraaf 3.3.5.1). Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een bepaling als: 'in geval van niet-betaling vindt geen verlaging van de maatstaf van heffing plaats, tenzij sprake is van een faillissement aan de zijde van de afnemer of de ondernemer beschikt over een door de afnemer voor akkoord getekende creditnota' à la het geval in de zaak Kraft Foods Polska.

180 HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, *V-N* Vandaag 2017/2753 (*Enzo di Maura*).

181 Op grond waarvan de maatstaf van heffing bij niet-betaling alleen mocht worden verlaagd wanneer er door de ondernemer tevergeefs insolventieprocedures waren ingesteld, hetgeen het geval was wanneer de termijn voor het indienen van vorderingen ter verificatie was verstreken of geen rechtsmiddelen meer kon worden ingesteld tegen de beëindiging van de insolventieprocedure. Over het karakter van de Nederlandse insolventieprocedure (het faillissement) verwijs ik naar paragraaf 4.3.2.1.2.

182 In de conclusie van A-G Kokott wordt ietwat ongelukkig gesproken over het terugvragen van 'voorbetaling' (overweging 11). Bedoeld zal zijn de aanvankelijk door Enzo di Maura voldane btw. De Engelse versie van de conclusie spreekt over 'repayment of tax paid in advance'.



doorgaans zeer lang duurt. Daarnaast was Di Maura van mening dat het niet op zijn weg lag te bewijzen dat het verlies onherroepelijk was. Voor het HvJ spitst het geschil zich toe op de vraag of de door het Italiaanse recht gestelde beperkingen, die het Di Maura, gelet op aard van een insolventieprocedure (die meer dan tien jaar kan duren), moeilijk maken het recht op teruggaaf te effectueren, toelaatbaar zijn met het oog op het neutraliteits-, het evenredigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel.

A-G Kokott betreft de vraag van de Italiaanse rechter (naar mijn idee terecht)<sup>183</sup> op art. 90 lid 2 Btw-richtlijn (art. 11 C lid 1 tweede alinea Zesde richtlijn). Zij begint haar betoog evenwel met het in herinnering brengen van de betekenis van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn.<sup>184</sup> Omdat de A-G deze naar mijn mening kernachtig weet te verwoorden, merk ik hierover het volgende op met het risico in herhaling te vallen. De A-G memoreert dat de btw een indirecte verbruiksbelasting is, die beoogt consumenten te treffen en ondernemers als rijkskassier te laten fungeren. Daaruit volgt dat de maatstaf van heffing niet hoger kan zijn dan hetgeen door de consument wordt betaald. Wanneer de ondernemer niet betaald wordt, kan materieel gezien geen btw verschuldigd zijn. Omdat de verschuldigdheid van btw in principe wordt gekoppeld aan de prestatie en de *overeengekomen besteding* (art. 63 Btw-richtlijn), zorgt art. 90 lid 1 Btw-richtlijn ervoor dat de maatstaf van heffing wordt verlaagd in het geval er niet wordt betaald, zodat de verschuldigdheid van btw wordt gekoppeld aan de *daadwerkelijke besteding*. Daarmee is art. 90 lid 1 Btw-richtlijn een uitdrukking van een fundamenteel beginsel van de Btw-richtlijn. Ten aanzien van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn brengt de A-G in herinnering dat de ratio van de bepaling moet worden gezocht in de onzekerheid dat niet-betaling zich voordoet. Dit volgt ook uit het gegeven dat enkel de categorie 'niet-betaling' in art. 90 lid 2 Btw-richtlijn is opgenomen. Anders dan bij de andere categorieën blijft bij niet-betaling het recht op betaling c.q. vorderingsrecht immers bestaan, zodat niet uitgesloten is dat later alsnog wordt betaald (zie ook hiervoor). Daarom is het volgens de A-G zinvol dat lidstaten bedoelde onzekerheid kunnen ondervangen door middel van regelingen die afwijken van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn.<sup>185</sup> Over de reikwijdte van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn merkt de A-G vervolgens op dat deze bepaling lidstaten weliswaar de mogelijkheid geeft om van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn af te wijken, maar dat lidstaten de verlaging van de maatstaf van heffing niet volledig mogen uitsluiten.<sup>186</sup> Zij onderbouwt haar visie door in herinnering te brengen dat uitzonderingen op de hoofdregel strikt moeten worden uitgelegd en er taalkundig een verschil bestaat tussen 'afwijken' en 'uitsluiten'. Ook doel en strekking van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn hebben volgens de A-G tot gevolg dat lidstaten herziening van de maatstaf van heffing te allen tijde dienen te eerbiedigen. Daarnaast is het inherent aan het neutraliteitsbeginsel en het Handvest EU (in het bijzonder het fundamentele eigendomsrecht)<sup>187</sup> dat jarenlange voorfinanciering van de btw – naar ik aanneem verwijzend naar de eventuele duur van een insolventieprocedure – niet is toegestaan.<sup>188</sup> Hieruit volgt, aldus de A-G, dat lidstaten

183 Ik licht dit in mijn reflectie op dit arrest (paragraaf 3.3.6.2.2) toe.

184 Pt. 21-31.

185 Pt. 35-36.

186 Pt. 32 e.v.

187 Zie paragraaf 2.3.3 voor een algemene introductie tot het Handvest EU.

188 Een eventuele inbreuk hierop zou zijn toegestaan, mits evenredig aan het doel van de btw (het belasten van de consument).



op grond van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn *onmiddellijke* herziening bij niet-betaling kunnen uitsluiten (maar later wel in herziening moeten voorzien), maar alleen op een wijze die evenredig is en die rekening houdt met het feit dat de btw een verbruiksbelasting is en het neutraliteitsbeginsel en de grondrechten van de ondernemer eerbiedigt.<sup>189</sup> Hierbij doet zich de kernvraag voor *hoelang* uitsluiting van herziening van de maatstaf van heffing gerechtvaardigd is, of omgekeerd: *vanaf wanneer* een ondernemer de mogelijkheid tot herziening moet worden geboden.<sup>190</sup> Meer specifiek: of (in casu) kan worden gewacht tot het einde van de insolventieprocedure wanneer de oninbaarheid *onherroepelijk* vaststaat of dat herziening al aan de orde moet zijn wanneer *hoogstwaarschijnlijk* geen betaling meer zal volgen. De A-G is daarop van mening dat een lidstaat *tijdig* in een mogelijkheid tot herziening moet voorzien. Doorslaggevend hierbij is dat de termijn van voorfinanciering van de btw niet te lang duurt. Volgens de A-G is het niet toegestaan de herziening uit te stellen tot het moment dat een aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid geen betaling meer zal plaatsvinden.<sup>191</sup> Daarmee acht A-G Kokott de Italiaanse regeling een onevenredige beperking op de mogelijkheid de maatstaf van heffing bij niet-betaling aan te passen.

Het HvJ neemt voorbeeld aan de A-G. Net als de A-G gaat het HvJ eerst in op de betekenis van art. 11 C lid 1 tweede alinea Zesde richtlijn (art. 90 lid 2 Btw-richtlijn). Het HvJ bevestigt dat de derogatiebepaling berust op de overweging dat niet-betaling in bepaalde omstandigheden mogelijk moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig is. Hoewel uit rechtsoverweging 23 van het Almos-arrest (zoals hiervoor opgenomen) volgt dat, wanneer een lidstaat gebruik heeft willen maken van de derogatiebepaling, de belastingplichtige zich niet op grond van art. 11 C lid 1 tweede alinea Zesde richtlijn (art. 90 lid 1 Btw-richtlijn) op een verlaging van de maatstaf van heffing kan beroepen, staat daar volgens het HvJ tegenover:

“20. (...) dat – zoals de advocaat-generaal in de punten 32 tot en met 44 van haar conclusie heeft opgemerkt – deze motivering (...) niet aldus kan worden opgevat dat (...) de lidstaten de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw gewoonweg zouden kunnen uitsluiten.

21. In dit verband is het vaste rechtspraak van het Hof dat uitzonderingen restrictief moeten worden uitgelegd (...). Uit de bewoordingen zelf van artikel 11, C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn vloeit voort dat de lidstaten weliswaar over de mogelijkheid beschikken om af te wijken van de herziening van de maatstaf van heffing waarin de eerste alinea voorziet, maar van de Uniewetgever niet de bevoegdheid hebben gekregen om die herziening gewoonweg uit te sluiten.

22. Deze vaststelling wordt bevestigd door een teleologische uitlegging van artikel 11, C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. Hoewel het dienstig is dat de lidstaten het hoofd kunnen bieden aan de in punt 16 van dit arrest in herinnering gebrachte onzekerheid met betrekking tot het definitieve karakter van de niet-betaling van een factuur, kan de bovengenoemde afwijkingsmogelijkheid namelijk niet los van deze onzekerheid worden benut en kan zij

189 Pt. 52.

190 Pt. 53 e.v.

191 De A-G lijkt bewust te kiezen voor deze bewoordingen, omdat een ‘definitieve’ niet-betaling volgens haar onbestaanbaar is. Immers: ook (latere) betalingen door een derde dienen op grond van art. 73 Btw-richtlijn tot de vergoeding gerekend worden, zodat ook ná een insolventieprocedure nog een betaling zou kunnen volgen. Dit onderschrijft naar mijn idee de opvatting (gebaseerd op een redelijke wetstoepassing) dat ‘definitief’ (in het kader van een ‘categorie 3’-vordering) equivalent is aan ‘aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid’. Zie voetnoot 164.

met name geen betrekking hebben op de vraag of een verlaging van de maatstaf van heffing achterwege kan blijven in geval van niet-betaling.

23. Indien zou worden aanvaard dat de lidstaten de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw geheel en al kunnen uitsluiten, zou dit overigens indruisen tegen het beginsel van de neutraliteit van de btw, waaruit met name voortvloeit dat de ondernemer – als belastingontvanger voor rekening van de staat – volledig moet worden ontlast van de btw die hij verschuldigd is of betaald heeft in het kader van zijn economische activiteiten die zelf aan deze belasting onderworpen zijn (...).”

Gelijk aan de A-G komt het HvJ tot het oordeel dat een lidstaat niet als voorwaarde mag stellen dat tevergeefs een insolventieprocedure is ingesteld, wanneer deze meer dan tien jaar kan duren.

### 3.3.6.2.2 Reflectie

Een prangende vraag is hoe het oordeel van het HvJ zich verhoudt tot de uitkomst van de zaak *Almos*.<sup>192</sup> Het heeft er namelijk alle schijn van dat het HvJ in het *Enzo di Maura*-arrest ‘omgaat’ en terugkomt op zijn eerder geventileerde uitgangspunt dat een lidstaat in het geheel niet mag voorzien in een verlaging van de maatstaf van heffing bij niet-betaling (door de niet-betaling niet op te nemen in de lijst van gevallen waarin verlaging van de maatstaf van heffing plaatsvindt). En zoals zo vaak, is het volgens mij ook hier de schijn die bedriegt. De conclusie dat het HvJ is omgegaan is in mijn optiek voorbarig. Het HvJ lijkt namelijk welbewust enkel te refereren aan rechtsoverweging 23 van het *Almos*-arrest, en niet ook aan rechtsoverweging 24 en het dictum. Naar mijn idee moeten de hiervoor geciteerde bepalingen uit het *Enzo di Maura*-arrest dan ook (zoals gebruikelijk) in de context van de zaak worden gelezen. Anders dan het Hongaarse recht (dat ten grondslag lag aan de zaak *Almos*) voorzag het Italiaanse recht als uitgangspunt namelijk wel in een verlaging van de maatstaf van heffing bij niet-betaling. De prejudiciële vragen zouden volgens mijn stellige overtuiging dan ook vanuit dat uitgangspunt moeten worden beoordeeld, hetgeen ook lijkt te volgen uit de door het HvJ gegeven herformulering van de prejudiciële vragen, waarin de premisse besloten ligt dat het Italiaanse recht bij niet-betaling in een verlaging van de maatstaf van heffing voorziet.<sup>193</sup> Wat het HvJ in de zaak *Enzo di Maura* volgens mij zegt is dat, wanneer een lidstaat eenmaal voorziet in een verlaging van de maatstaf van heffing bij niet-betaling, deze verlaging niet kan worden uitgesloten in gevallen waarin de oninbaarheid onzeker is c.q. niet vaststaat. Binnen de grenzen van redelijkheid mogen lidstaten er wel voor kiezen om de verlaging van de maatstaf van heffing niet onmiddellijk toe te staan: zij mogen beperkingen (in de tijd) toestaan. Ik verklaar mij nader.

Zoals hiervoor betoogd, moet onder ‘niet-betaling’ zowel de definitieve oninbaarheid van een vordering (categorie 3) als de niet-definitieve oninbaarheid (categorie 4) worden verstaan. Dit impliceert dat lidstaten die niet-betaling hebben opgenomen in de lijst van gevallen waaronder de maatstaf van heffing wordt verlaagd, ook bij een onzekere oninbaarheid

<sup>192</sup> HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, V-N 2014/27.21 (*Almos*) (paragraaf 3.3.1.1).

<sup>193</sup> R.o. 11. Volgens het HvJ wenst de Italiaanse rechter in wezen te vernemen of art. 90 lid 2 Btw-richtlijn zo moet worden uitgelegd dat een lidstaat voor de verlaging van de maatstaf van heffing *in geval van niet-betaling* als voorwaarde mag stellen dat tevergeefs een insolventieprocedure is ingesteld.

onmiddellijk moeten voorzien in een verlaging van de maatstaf van heffing. Daarmee lopen die lidstaten het risico belastinginkomsten mis te lopen wanneer de vordering later toch niet oninbaar blijkt. Binnen de grenzen van het redelijke en met inachtneming van het neutraliteitsbeginsel mogen zij afstand nemen van de onmiddellijkheid door de verlaging pas op een later moment toe te staan. Blijkens de uitspraak van het HvJ mogen zij de verlaging in die gevallen echter niet uitsluiten. Met andere woorden: lidstaten mogen de niet-betaling niet beperken tot alleen de gevallen waarin een vordering definitief oninbaar is. Een lidstaat heeft daarmee naar mijn mening de keuze om bij niet-betaling (i) in het geheel geen verlaging van de maatstaf van heffing toe te staan ('afwijken' heeft dan wel de betekenis van 'uitsluiten') of (ii) wel een verlaging van de maatstaf van heffing toe te staan, hetgeen betekent dat zowel in de situatie waarin de niet-betaling vaststaat (lees: de vordering met een aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid niet zal worden voldaan) als wanneer de niet-betaling niet helemaal zeker is (lees: de vordering met een 'redelijke waarschijnlijkheid' niet zal worden voldaan) een verlaging van de maatstaf van heffing moet plaatsvinden (dus met 'huid en haar' moeten implementeren), waarbij lidstaten met betrekking tot deze laatste categorie binnen het toelaatbare beperkende maatregelen mogen doorvoeren. Een termijn van tien jaren wordt in dat verband in ieder geval onevenredig geacht.<sup>194</sup> Aangezien in de zaak Enzo di Maura de grenzen van toelaatbaarheid ten aanzien van het niet onmiddellijk toestaan van een verlaging van de maatstaf heffing centraal stond, is de procedure naar mijn mening terecht over de boeg van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn gegooid. Het ging daarmee niet over de voorwaarden waaronder lidstaten de verlaging van de maatstaf van heffing mogen toestaan.

Door aan te nemen dat de Almos-uitspraak en de Enzo di Maura-uitspraak op zichzelf staan en elkaar niet bijten, wordt naar mijn idee bovendien recht gedaan aan de verhouding tot art. 185 Btw-richtlijn. Deze bepaling vormt de grondslag voor herziening van de aftrek aan de zijde van de afnemer en sluit herziening bij niet-betaling als uitgangspunt uit. Wanneer zou moeten worden aangenomen dat het Enzo di Maura-arrest meebrengt dat lidstaten verlaging van de maatstaf bij niet-betaling nooit zouden mogen uitsluiten, zou het neutraliteitsbeginsel ernstig in het gedrang komen (waarover hierna en in hoofdstuk 7 meer).

### 3.3.6.3 Verhouding tot art. 185 Btw-richtlijn

Wanneer een lidstaat de keuze heeft gemaakt om gebruik te maken van de afwijkingsbevoegdheid van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn door in het geheel geen herziening c.q. vermindering van de maatstaf van heffing toe te staan, dan vergt het neutraliteitsbeginsel naar mijn mening dat deze ratio ook dient te gelden daar waar het de toepassing van art. 185 Btw-richtlijn betreft, door bij de afnemer evenmin een correctie voor te schrijven, hetgeen

<sup>194</sup> Welke maatregelen een lidstaat wel zou mogen verlangen is volgens de A-G afhankelijk van de omstandigheden in de betreffende lidstaat. Het lijkt A-G Kokott (in haar conclusie bij de Enzo di Maura-uitspraak, pt. 72) in dat opzicht evenredig dat een lidstaat verlangt bepaalde bewijzen aan te dragen waaruit blijkt dat betaling waarschijnlijk gedurende langere tijd zal uitblijven (mijns inziens als voorwaarde ex art. 90 lid 1 Btw-richtlijn) of bijvoorbeeld een termijn vast te stellen (bijvoorbeeld zes maanden vanaf de uitreiking van de factuur), bij het verstrijken waarvan kan worden aangenomen dat sprake is van niet-betaling.

onder art. 185 Btw-richtlijn naar mijn idee het uitgangspunt is (art. 185 lid 2 eerste alinea).<sup>195</sup> Een voorbeeld ter illustratie, met wederom eerst de uitgangssituatie (rekening houdend met een btw-percentage van 20):

Voorbeeld 3.9

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorderen btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
<b>A</b>	100	20	120	0	0	0	20
<b>B</b>	250	50	300	100	20	120	30
<b>C</b>	300	60	360	250	50	300	10
<b>D</b>	350	70	420	300	60	360	10
<b>E</b>				0	0	420	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>70</b>

Fabrikant A levert goederen voor 100 aan groothandelaar B, die op zijn beurt de goederen voor 250 levert aan tussenhandelaar C. C levert vervolgens voor 300 door aan detaillist D, waarop D de goederen uiteindelijk voor 350 (exclusief btw) levert aan eindverbruiker E. C is echter niet in staat om B te betalen. Op grond van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn zou B de maatstaf van heffing kunnen verlagen en de Belastingdienst kunnen verzoeken om een teruggaaf van btw. Als bij C vervolgens de aftrek dienovereenkomstig wordt gecorrigeerd (art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn), dan wordt het neutraliteitsbeginsel gerespecteerd: de btw vormt geen last voor ondernemers en de btw-druk in de bedrijfskolom is gelijk aan de btw die uiteindelijk op de factuur aan de consument staat vermeld. Schematisch ziet dit er dan als volgt uit:

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorderen btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
<b>A</b>	100	20	120	0	0	0	20
<b>B</b>	250	50-50	300	100	20	120	-20
<b>C</b>	300	60	360	250	50-50	300	60
<b>D</b>	350	70	420	300	60	360	10
<b>E</b>				0	0	420	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>70</b>

Als nu op grond van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn bij niet-betaling geen verlaging van de maatstaf van heffing wordt toegestaan, maar er wel een correctie plaatsvindt bij de afnemer, dan heeft dit tot gevolg dat de Belastingdienst (substantieel) meer int dan is toegestaan. Dit is strijdig met het neutraliteitsbeginsel. Schematisch ziet dat er dan als volgt uit:

<sup>195</sup> Zie hierover nader paragraaf 7.2.2. De reikwijdte van de bepaling komt aan bod in paragraaf 5.3.4.2.

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorderen btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
A	100	20	120	0	0	0	20
B	250	50	300	100	20	120	30
C	300	60	360	250	50-50	300	60
D	350	70	420	300	60	360	10
E				0	0	420	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>120</b>

Over het effect van niet-betaling in de bedrijfskolom en de vraag of toepassing van de afwijkingsbepaling van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn met het oog op het neutraliteitsbeginsel vereist dat een compenserende regeling aan de zijde van de afnemer van toepassing is, kom ik later (hoofdstuk 7) nog uitvoerig te spreken.

#### 3.3.6.4 Herziening van de herziening: de 'betaling alsnog'

Uit het voorgaande volgt dat lidstaten, die niet-betaling hebben opgenomen in de lijst van gevallen waarin de maatstaf van heffing wordt verlaagd, de onzekerheid omtrent de vraag of sprake is van niet-betaling niet mogen ondervangen door de verlaging van de maatstaf van heffing voor bepaalde situaties ('categorie 4'-vorderingen) simpelweg uit te sluiten.<sup>196</sup> Voor de lidstaten die aldus de wens koesteren om alleen in geval van definitieve niet-betaling te voorzien in een correctie, lijkt het HvJ in het Enzo di Maura-arrest,<sup>197</sup> in navolging van A-G Kokott, een oplossing voor te staan. Het HvJ overweegt:

"27. Met deze onzekerheid wordt uiteraard rekening gehouden wanneer de belastingplichtige zijn recht op verlaging van de maatstaf van heffing wordt ontzegd zolang de schuldvordering niet definitief oninbaar is, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling in wezen bepaalt. Vastgesteld dient evenwel te worden dat dezelfde doelstelling ook zou kunnen worden nagestreefd door de verlaging toe te staan indien de belastingplichtige aantoonde dat het redelijk waarschijnlijk is dat de schuld niet zal worden voldaan, waarbij de maatstaf van heffing wordt verhoogd wanneer alsnog betaling plaatsvindt. (...) Deze werkwijze zou even doeltreffend zijn om de nagestreefde doelstelling te bereiken, maar zou minder bezwaarlijk zijn voor de belastingplichtige die de btw voorfinanciert door deze belasting voor rekening van de staat te innen, zoals in punt 23 van dit arrest in herinnering is gebracht."

A-G Kokott overwoog in dit verband eerder (cursiveringen van mijn hand):

"63. Artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn staat afwijkingen van de in artikel 90, lid 1, van deze richtlijn neergelegde regel dat de maatstaf van heffing in de aldaar genoemde gevallen wordt verlaagd, enkel toe omdat aldus rekening kan worden gehouden met het feit dat onzeker is of de niet-betaling „definitief" is (zie dienaangaande punten 35 e.v.). Met deze onzekerheid

<sup>196</sup> Lidstaten zouden verlaging van de maatstaf van heffing wel mogen uitsluiten, wanneer zij niet-betaling niet opnemen in de lijst van gevallen waarin de maatstaf van heffing wordt verlaagd. Vgl. HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, V-N 2014/27.21 (*Almos*), r.o. 24, zoals besproken in paragraaf 3.3.6.2.

<sup>197</sup> HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, V-N *Vandaag* 2017/2753 (*Enzo di Maura*).

bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling kan evenwel ook rekening worden gehouden door de maatstaf van heffing achteraf te verhogen wanneer alsnog betaling plaatsvindt.

64. Indien later alsnog betaling aan de betrokken onderneming volgt – bijvoorbeeld in de loop van of na beëindiging van de insolventieprocedure – dient het bedrag van de verschuldigde belasting bij ontvangst van die betaling opnieuw dienovereenkomstig te worden verhoogd. *Dit vloeit reeds voort uit artikel 73 van de btw-richtlijn*, op grond waarvan de maatstaf van heffing alles omvat wat de afnemer besteedt als tegenprestatie voor de handelingen in kwestie. *Hetzelfde geldt voor een daarmee corresponderende herziening van de door de afnemer toegepaste aftrek van voorbelasting op grond van artikel 185 van de btw-richtlijn.*

65. Een verlaging van de maatstaf van heffing onder voorbehoud van een verhoging wanneer alsnog betaling plaatsvindt, is ten opzichte van een op de ontvanger van de belasting rustende verplichting om jarenlang – totdat een insolventieprocedure wordt geopend of zelfs totdat deze wordt beëindigd – de belasting voor te financieren, een minder ingrijpend maar even geschikt middel om te zorgen voor een juiste belastingheffing bij de eindverbruiker.”

Hoewel ik met het oog op het rechtskarakter van de btw sympathie heb voor dit standpunt van de A-G – voorkomen wordt immers dan dat een belastingplichtige (achteraf gezien) ten onrechte een teruggaaf van belasting wordt verleend, wanneer later alsnog betaling plaatsvindt – heb ik grote moeite met deze overwegingen.

In de eerste plaats wordt de betekenis van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn (maar ook die van art. 185 Btw-richtlijn<sup>198</sup>) ernstig ondergraven. Ik licht dit toe. Als overeenkomstig de visie van de A-G tot uitgangspunt moet worden genomen dat art. 73 Btw-richtlijn – dat bepaalt dat de maatstaf van heffing alles omvat wat de leverancier verkrijgt of moet verkrijgen – de basis vormt voor verhoging van de maatstaf van heffing (en naar ik aanneem daaraan gekoppelde een verplichting tot voldoening),<sup>199</sup> dan zou net zo goed betoogd kunnen worden dat art. 90 lid 1 Btw-richtlijn geen enkele betekenis toekomt. Art. 90 lid 1 Btw-richtlijn zou dan een dode letter zijn. Bovendien volgt uit het Grattan-arrest<sup>200</sup> nadrukkelijk dat art. 90 lid 1 Btw-richtlijn nodig is om lidstaten de mogelijkheid te bieden te voorzien in een verlaging van de maatstaf van heffing bij niet-betaling; zonder deze bepaling kan de maatstaf van heffing niet worden herzien. Indien ná verlaging van de maatstaf van heffing alsnog betaling plaatsvindt, dan ligt het in het verlengde van deze constatering dat zonder nadere bepaling de Btw-richtlijn ook niet voorziet in de mogelijkheid om de verlaging van de maatstaf van heffing ongedaan te maken. Daarnaast lijkt de A-G voorbij te gaan aan het feit dat art. 73 Btw-richtlijn toepassing vindt op het moment dat het belastbare feit zich voordoet (uitzonderingen daargelaten) en daarmee geheel losstaat van het moment waarop de vergoeding al dan niet (alsnog) wordt betaald.<sup>201</sup> Anders gezegd: toepassing van

198 Zie paragraaf 5.3.5.

199 Ik heb in dat verband overigens enige moeite met de vrijblijvendheid van de overweging van het HvJ. Het HvJ stelt immers dat lidstaten bij een betaling alsnog herziening van de herziening kunnen voorschrijven. Wanneer de basis moet worden gevonden in art. 73 Btw-richtlijn (dat geen ‘kan’-bepaling is) zou er op lidstaten in wezen een *verplichting* rusten om een additionele herziening te eisen. Derhalve kan worden volgehouden dat het HvJ art. 73 Btw-richtlijn niet als basis ziet voor deze herzieningsverplichting. Omdat art. 90 Btw-richtlijn evenmin in een additionele correctie voorziet, lijkt een duidelijke Unierechtelijke basis voor het verhogen van de maatstaf van heffing te ontbreken.

200 HvJ 19 december 2012, nr. C-310/11, V-N 2013/11.15 (Grattan). Zie ook paragraaf 3.3.4.

201 HvJ 28 juli 2011, nr. C-274/10, V-N 2011/39.18 (Commissie/Hongarije).

art. 90 lid 1 Btw-richtlijn veronderstelt dat art. 73 Btw-richtlijn een gepasseerd station is en derhalve (als uitgangspunt) niet alsnog een verschuldigdheid kan ontstaan.

In de tweede plaats staat bedoelde overweging op gespannen voet met het rechtszekerheidsbeginsel, zeker nu een betaling alsnog voor de leverancier een verplichting tot voldoening met zich brengt (ter onderscheid van het geval waarin een hernieuwd recht op teruggaaf zou ontstaan voor de afnemer). Het rechtszekerheidsbeginsel, als beginsel van primair Unierecht,<sup>202</sup> vereist namelijk dat belastingplichtigen te allen tijde hun rechten en verplichtingen moeten kunnen kennen. Aangezien een duidelijke grondslag voor een verhoging van de maatstaf van heffing bij een latere betaling in de Btw-richtlijn ontbreekt, zou ik menen dat de overweging van het HvJ (en de uitleg die het aan de Btw-richtlijn lijkt te geven) strijdig is met het primaire Unierecht. Het komt mij derhalve voor dat een belastingplichtige van een lidstaat, wiens recht voorziet in een additionele correctie bij een 'betaling alsnog', met succes een beroep zou moeten kunnen op het primaire Unierecht (dat van hogere rechtsorde is dan het secundaire Unierecht).<sup>203</sup>

Ik zou derhalve menen dat wanneer een lidstaat bij een latere betaling de maatstaf van heffing zou willen verhogen, deze daarvoor een machtiging van de Raad ex art. 395 lid 1 Btw-richtlijn nodig heeft. Op grond van deze bepaling mogen lidstaten van de Btw-richtlijn afwijkende maatregelen treffen, teneinde de belastinginning te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen.<sup>204</sup> Een meer vergaand alternatief zou een wijziging van de Btw-richtlijn behelzen. Daarover in hoofdstuk 8 meer.

### 3.3.6.5 Slotsom

Hiervoor heb ik stilgestaan bij de ratio en de reikwijdte van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn. Ik heb vastgesteld dat de ratio van deze afwijkingsbepaling moet worden gevonden in de mogelijke onzekerheid over de oninbaarheid van een vordering. Ik heb betoogd dat lidstaten alleen dan een van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn afwijkende bepaling mogen implementeren als deze beantwoordt aan de ratio van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn en wanneer de beginselen van de btw worden gerespecteerd. Hetzelfde geldt voor modaliteiten die in dat verband zouden worden gesteld; deze mogen geen afbreuk doen aan bijvoorbeeld het neutraliteits- en het evenredigheidsbeginsel. Met betrekking tot de reikwijdte van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn heb ik betoogd dat lidstaten een keuzemogelijkheid hebben. Zij mogen niet-betaling geheel uitsluiten of dienen art. 90 lid 1 Btw-richtlijn met huid en haar te implementeren. Dit laatste veronderstelt dat lidstaten zowel in gevallen waarin de vordering definitief oninbaar is als die waarin de oninbaarheid onzeker is, moeten voorzien in een verlaging van de maatstaf van heffing. Lidstaten mogen de verlaging van de maatstaf van heffing dan niet beperken tot gevallen waarin de niet-betaling definitief is. Een nationale regeling, op grond waarvan bepaalde (onzekere) gevallen van de herziening worden uitgesloten, moet dan ook in

<sup>202</sup> Paragraaf 2.3.2.1.1.

<sup>203</sup> Paragraaf 2.3. Ik merk terstond op dat vraag naar de verenigbaarheid van het secundaire Unierecht met het primaire Unierecht buiten het bestek van dit onderzoek valt (paragraaf 1.3 en paragraaf 2.3.2.1, voetnoot 123).

<sup>204</sup> Het voldoen aan deze motiefvereisten lijkt mij niet eenvoudig, al acht ik een de categorie belastingvereenvoudiging het meest kansrijk.



strijd worden geacht met de Btw-richtlijn. In die gevallen mogen lidstaten de herziening bij niet-betaling wel uitstellen (dus niet onmiddellijk te laten plaatsen), mits (wederom) voornoemde beginselen worden geëerbiedigd. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het stellen van een redelijke termijn. Lidstaten die desondanks willen uitsluiten dat zij in onzekere gevallen ten onrechte overgaan tot het verlagen van de maatstaf van heffing, lijken een alternatief achter de hand te hebben. Dit alternatief bestaat in een verhoging van de maatstaf van heffing wanneer op een later moment alsnog wordt betaald. Ik heb beargumenteerd dat dit evenwel op gespannen voet staat met het wezen van art. 90 Btw-richtlijn en het rechtszekerheidsbeginsel als beginsel van primair Unierecht.

### 3.3.7 *Tussenconclusie inhoud van de bepaling*

Op grond van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn wordt de maatstaf van heffing verlaagd en ontstaat er in zoverre recht op teruggaaf van btw ingeval de ondernemer zijn vergoeding voor een verrichte prestatie niet of slechts gedeeltelijk ontvangt. Aan het niet ontvangen van de vergoeding kunnen verschillende oorzaken ten grondslag liggen. Art. 90 lid 1 Btw-richtlijn noemt er in feite drie. Het gaat in de eerste plaats om de 'ongedaanmaking van de handeling'. Dit is een verzamelterm voor de 'annulering, verbreking en ontbinding' van de overeenkomst. Een verlaging van de maatstaf van heffing is aan de orde wanneer de ongedaanmaking ertoe leidt dat de bij de overeenkomst betrokken partijen zich weer zijn komen te bevinden in de situatie, waarin zij zich voor het sluiten van de overeenkomst bevonden. Zij moeten, met andere woorden, zijn teruggeplaatst in hun oorspronkelijke toestand. In de tweede plaats is verlaging van de maatstaf van heffing aan de orde wanneer de leverancier de voor zijn prestatie bedongen vergoeding geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. In tegenstelling tot de ongedaanmaking van de handeling veronderstelt deze categorie dat de leverancier zijn vordering behoudt en de afnemer blijft beschikken over de aan hem door de leverancier verrichte prestatie. Niet-betaling zal daarom veelal aan de orde zijn bij insolventie aan de zijde van de afnemer. De leverancier kan op deze grond alleen aanspraak maken op teruggaaf van btw als hij zelf in eerste instantie gehouden was de btw te voldoen. In de derde en laatste plaats voorziet art. 90 lid 1 Btw-richtlijn in een verlaging van de maatstaf van heffing als een ondernemer een gehele of gedeeltelijke prijsvermindering verleent nadat de prestatie is verricht. Voorwaarde om op deze grond in aanmerking te kunnen komen voor een teruggaaf van btw is dat de prijsvermindering daadwerkelijk moet zijn verleend aan de ontvanger van de korting. Dit kan ook een ander dan de directe afnemer zijn. Niet uitgesloten is dat een voorkomend geval zich leent voor toepassing van meerdere categorieën. Omdat van een overlap nimmer sprake kan zijn, zal steeds aan de hand van de feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld welke categorie c.q. categorieën grond vormen voor teruggaaf. Zo is het niet ondenkbaar dat een ondernemer bij het uitblijven van betaling besluit de overeenkomst te ontbinden of genoeg neemt met een gedeeltelijke betaling door een deel van de vordering prijs te geven. Lidstaten zijn op grond van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn bevoegd (beter: verplicht) de verlaging van de maatstaf van heffing te onderwerpen aan voorwaarden. Deze voorwaarden mogen enkel betrekking hebben op het (kunnen) aantonen van het zich voordoen van (een van) de hiervoor bedoelde categorieën. Op grond van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn mogen lidstaten enkel in geval van niet-betaling afwijken van de regel de maatstaf van heffing te verlagen. De achterliggende gedachte hiervan moet worden gevonden in de (mogelijke)



onzekerheid over het antwoord op de vraag of bedoelde categorie zich voordoet. De afwijkingsbevoegd biedt lidstaten de mogelijkheid om niet-betaling geheel uit te sluiten van de lijst van gevallen op grond waarvan de maatstaf van heffing wordt verlaagd. Opteren zij toch om niet-betaling op te nemen in bedoelde lijst, dan kunnen zij bepaalde (onzekere) gevallen niet van de herzieningsregeling uitsluiten. Lidstaten lijken in dat geval wel de mogelijkheid te hebben om een ondernemer te onderwerpen aan een additionele herzieningsverplichting, indien de vergoeding na het verminderen van de maatstaf van heffing toch nog wordt betaald. De houdbaarheid van deze mogelijkheid acht ik echter kwestieus. Tot slot volgt uit het voorgaande dat een lidstaat bij de uitoefening van zijn bevoegdheden steeds de beginselen van de btw, in het bijzonder het evenredigheid- en het neutraliteitsbeginsel, in acht dient te nemen.

### 3.4 Verhouding tot het rechtskarakter van de btw

In dit hoofdstuk heb ik meerdere keren stilgestaan bij het rechtskarakter van de btw. Daarbij heb ik vooral oog gehad voor het neutraliteitsbeginsel (als onderdeel van het rechtskarakter), dat onder meer voorschrijft dat ondernemers zo veel mogelijk van enige belastingdruk moeten worden bevrijd. Het is dan ook niet voor niets dat het HvJ art. 90 lid 1 Btw-richtlijn daarom beschouwt als een uitdrukking van het neutraliteitsbeginsel.<sup>205</sup> Art. 90 lid 1 Btw-richtlijn zorgt er immers voor dat de maatstaf van heffing steeds gelijk is aan de werkelijk ontvangen tegenprestatie en de Belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér ontvangt dan door de belastingplichtige aan btw is geïnd. In gevallen waarin het neutraliteitsbeginsel als uitleggingsbeginsel tekortschiet, kan het rechtskarakter worden aangewend om de gebrekkigheid van een bepaalde regeling onder de aandacht te brengen. Dit heb ik onder meer gedaan in mijn beschouwing bij het Vandoorne-arrest<sup>206</sup> en het Grattan-arrest,<sup>207</sup> waarin ik heb betoogd dat de uitkomst van die zaken op gespannen voet staat met het rechtskarakter van de btw. Ook art. 90 lid 2 Btw-richtlijn wringt met het rechtskarakter. Immers: wanneer een lidstaat overeenkomstig deze bepaling niet-betaling niet opneemt in de lijst van gevallen waarin de maatstaf van heffing wordt verlaagd, leidt het niet kunnen doorvoeren van een herziening tot een (volgens het rechtskarakter) ongeoorloofde btw-druk; de btw pakt dan in feite uit als een bedrijfsbelasting. Dit is anders wanneer een lidstaat bij niet-betaling wel herziening toestaat, waarbij moet worden opgemerkt dat ook dat kan botsen met het rechtskarakter van de btw. Dit doet zich voor wanneer er ná de herziening toch nog een betaling plaatsvindt. De door het HvJ in Enzo di Maura-arrest<sup>208</sup> geventileerde gedachte om de maatstaf van heffing bij een betaling alsnog te verhogen is vanuit het rechtskarakter bezien daarom zo gek niet.<sup>209</sup>

205 Het HvJ noemt het neutraliteitsbeginsel ook wel een fundamenteel beginsel van de Btw-richtlijn. Uit HvJ 19 december 2012, nr. C-310/11, V-N 2013/11.15 (*Grattan*), r.o. 28-30 volgt dat hetzelfde wordt bedoeld.

206 HvJ 27 januari 2011, nr. C-489/09, V-N 2011/11.19 (*Vandoorne*).

207 HvJ 19 december 2012, nr. C-310/11, V-N 2013/11.15 (*Grattan*).

208 HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, V-N *Vandaag* 2017/2753 (*Enzo di Maura*).

209 Dit laat onverlet dat ik de aanwending van het neutraliteitsbeginsel als uitleggingsbeginsel in deze zaak kwestieus acht.

Ik heb evenwel beperkt oog gehad voor het verbruiksbeginssel (als onderdeel van het rechtskarakter). Via dit beginssel komt de wens van de (Unie)wetgever tot uitdrukking om consumptief verbruik door de consument in de heffing te betrekken. De toets naar de eerbiediging van het verbruiksbeginssel is daarom vooral interessant in de laatste schakel van de productie- en distributieketen (de kleinhandelsfase). Een niet-betaling in een tussenschakel heeft – ongeacht de toepassing van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn (mits gecombineerd met een evenredige correctie ex art. 185 Btw-richtlijn<sup>210</sup>) – immers geen effect op de btw-druk in de kleinhandelsfase: de btw-afdracht over de gehele bedrijfskolom blijft evenredig aan de door de consument betaalde prijs.<sup>211</sup> Dit is anders wanneer niet-betaling voorkomt in de eindschakel. Een voorbeeld:

*Voorbeeld 3.10*

Hetzelfde feitencomplex als onder voorbeeld 3.9, maar nu blijkt E (de eindverbruiker) niet in staat zijn leverancier (D, de detaillist) te betalen. Art. 90 lid 1 Btw-richtlijn stelt D in staat zijn maatstaf van heffing te verlagen en de Belastingdienst te verzoeken om een teruggaaf van btw. E is geen ondernemer, zodat E niet kan worden geconfronteerd met een compenserende heffing. Schematisch ziet dit er dan als volgt uit:

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorderen btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
<b>A</b>	100	20	120	0	0	0	20
<b>B</b>	250	50	300	100	20	120	30
<b>C</b>	300	60	360	250	50	300	10
<b>D</b>	350	70-70	420	300	60	360	-60
<b>E</b>				0	0	420	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>0</b>

Toepassing van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn heeft daarmee tot gevolg dat de prestatie belastingvrij bij de consument belandt, hetgeen de nodige frictie oplevert met het verbruiksbeginssel.<sup>212</sup> Daarnaast ontstaat ook de nodige spanning met het neutraliteitsbeginssel. Hoewel voor ogen moet worden gehouden dat art. 90 lid 1 Btw-richtlijn het neutraliteitsbeginssel hier vooral eerbiedigt (de detaillist wordt immers ontlast van btw-druk), moet worden geconstateerd dat art. 90 lid 1 Btw-richtlijn tevens tot gevolg heeft dat van een (strikte) evenredigheid van de btw aan de prijs niet langer sprake is. Deze spanning komt vooral tot uitdrukking wanneer de eindverbruiker toch in staat blijkt de ondernemer te voldoen. In dat geval pakt de btw voor hem immers subsidiërend uit, tenzij lidstaten de maatstaf van heffing bij een ‘betaling alsnog’ dienovereenkomstig zouden verhogen. Op de vraag welke dimensie van het rechtskarakter (het verbruiksbeginssel of het neutraliteitsbeginssel) het zwaarst dient te wegen, spreek ik mijn voorkeur uit voor het neutraliteitsbeginssel. Omdat de btw beoogt eindverbruikers in de heffing te betrekken, dienen ondernemers te allen tijde van enige btw-druk te worden ontlast. Wanneer de eindverbruiker een factuur niet betaalt (en daarmee

<sup>210</sup> Zie paragrafen 3.3.6.3 en 7.2.

<sup>211</sup> Zie in dat verband bijvoorbeeld het hiervoor in paragraaf 3.3.6.3 opgenomen voorbeeld 3.9.

<sup>212</sup> Dit staat mijns inziens los van het feit dat de consument hier weinig van zal merken en een gelijke btw-druk zal blijven ervaren: hij blijft immers het bedrag inclusief btw aan de detaillist verschuldigd (in voornoemd voorbeeld 420).

ook de btw-component onbetaald laat), vormt dit een insolventierisico dat (conform het rechtskarakter van de btw) naar mijn idee volledig voor de staat dient te komen.<sup>213</sup>

Ik kom dan ook tot de conclusie dat art. 90 Btw-richtlijn het rechtskarakter van de btw meer dan voldoende eerbiedigt. Dit laat onverlet dat de regeling op bepaalde punten wel verbetering behoeft. Voor de categorie 'niet-betaling' denk ik vooral aan het scheppen van een ondubbelzinnige grondslag om te voorzien in een herziening op de herziening bij een 'betaling alsnog'.

### 3.5 Samenvatting en conclusies

Dit hoofdstuk bevat mijn bevindingen over de gevolgen die het Unierecht verbindt aan niet-betaling aan de zijde van de leverancier. Art. 90 lid 1 Btw-richtlijn bevat drie categorieën waaronder de maatstaf van heffing wordt verlaagd als de leverancier de door hem aan zijn afnemer berekende vergoeding niet ontvangt. Eén van die categorieën heeft betrekking op 'niet-betaling'. Voor een goed begrip van deze categorie heb ik art. 90 lid 1 Btw-richtlijn in volle omvang behandeld. Ik kom tot de conclusie dat niet-betaling zich van de andere categorieën onderscheidt, doordat niet-betaling ervan uitgaat dat de leverancier blijft beschikken over zijn vordering op de afnemer en afnemer niet van zijn betaalverplichting jegens de leverancier wordt ontslagen. Voor een succesvol beroep op 'niet-betaling' als grond voor verlaging van de maatstaf van heffing mogen partijen zich derhalve niet weer zijn gaan bevinden in de situatie waarin zij zich voor het sluiten van de betreffende overeenkomst bevonden. Voor een geslaagd beroep is voorts vereist dat de leverancier de btw eerst aan de schatkist moet hebben voldaan. Lidstaten hebben (mits gebaseerd op de overweging dat niet-betaling in de betreffende lidstaat niet altijd makkelijk aantoonbaar is) de mogelijkheid om bij niet-betaling af te zien van een verlaging van de maatstaf van heffing. Lidstaten die 'niet-betaling' wél hebben opgenomen in de lijst van gevallen waarin de maatstaf van heffing wordt verleend, zullen ook wanneer de oninbaarheid van de factuur niet geheel vaststaat (binnen een redelijke termijn) moeten voorzien in een verlaging van de maatstaf van heffing. Met betrekking tot de bewijsvoering rondom de oninbaarheid mogen lidstaten voorwaarden stellen. Gaan lidstaten hierin te ver, dat komt aan art. 90 lid 1 Btw-richtlijn rechtstreekse werking toe. Uit rechtspraak van het HvJ lijkt tot slot te volgen dat lidstaten bedoelde onzekerheid omtrent de oninbaarheid kunnen ondervangen door bij een 'betaling alsnog' een verhoging van de maatstaf van heffing voor te schrijven. Ik ben van oordeel dat art. 90 Btw-richtlijn meer dan voldoende rekening houdt met het rechtskarakter van de btw, al zijn bepaalde punten wel voor verbetering vatbaar. Hiermee acht ik de in dit hoofdstuk centraal staande vraagstelling ('Welke btw-gevolgen verbindt het Unierecht aan niet-betaling en hoe verhouden deze zich tot het rechtskarakter van de btw?'), gezien vanuit de leverancier, beantwoord.

<sup>213</sup> Vgl. de in paragraaf 5.3.3 te behandelen gevallen van vernietiging, verlies en diefstal (art. 185 Btw-richtlijn).



## HOOFDSTUK 4

# Oninbare vorderingen in het nationale recht

### 4.1 Inleiding

Dit hoofdstuk analyseert de btw-positie van de leverancier bij niet-betaling in het Nederlandse recht. In dit hoofdstuk staat de in paragraaf 1.3 geformuleerde deelvraag b (beoordeeld vanuit de leverancier) centraal. Deze luidt:

*Welke btw-gevolgen verbindt het nationale recht aan niet-betaling en hoe verhouden deze zich tot het Unierecht en het rechtskarakter van de btw?*

De gevolgen van niet-betaling worden geregeld in art. 29 Wet OB 1968. Sinds 1 januari 2017 luidt deze bepaling (voor zover hier relevant):

- "1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de goederenlevering of dienst is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd en ontstaat voor de ondernemer in zoverre recht op teruggaaf van de door hem voldane belasting.
2. Het recht op teruggaaf ontstaat op het tijdstip waarop de annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling of de prijsvermindering komen vast te staan, met dien verstande dat in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de in rekening gebrachte vergoeding het recht op teruggaaf geacht wordt te zijn ontstaan uiterlijk één jaar na het tijdstip waarop de vergoeding opeisbaar is geworden.
3. (...)
4. Het bedrag van de teruggaaf wordt in mindering gebracht in de aangifte voor het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan.
5. Voor zover de vergoeding in de gevallen, bedoeld in het tweede lid, alsnog geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen nadat het recht op teruggaaf is ontstaan, wordt de ondernemer de belasting ter zake van de alsnog ontvangen vergoeding verschuldigd op het tijdstip waarop die vergoeding wordt ontvangen. Artikel 14, eerste lid, is van overeenkomstige toepassing.
6. Ingeval een ondernemer zijn vordering ter zake van de levering van goederen of diensten geheel of gedeeltelijk overdraagt aan een andere ondernemer, treedt deze andere ondernemer met betrekking tot die vordering of het overgedragen gedeelte daarvan voor de toepassing van het eerste, tweede, en derde lid op het tijdstip van die overdracht in de plaats van de ondernemer die de vordering overdraagt. Wanneer de andere ondernemer ter zake van de overgenomen vordering een recht op teruggaaf verkrijgt, wordt de teruggaaf in afwijking van het vierde lid op verzoek verleend. Het vijfde lid is van overeenkomstige toepassing.
7. (...)
8. (...)
9. (...)

10. Het verzoek om teruggaaf, bedoeld in het zesde lid, wordt, in afwijking van artikel 31, eerste en tweede lid, ter zake van elke vordering afzonderlijk ingediend bij de inspecteur. Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld over de vorm en de inhoud van het verzoek en de wijze waarop het verzoek wordt ingediend. Artikel 31, achtste en negende lid, zijn van overeenkomstige toepassing.”

Lid 3 en 7-9 vallen buiten de scope van dit hoofdstuk.<sup>1</sup> Anders dan bij de bespreking van het Unierecht, ga ik in dit hoofdstuk alleen in op de categorie van ‘niet-betaling’.<sup>2</sup> Het onderscheidend karakter van deze categorie ten opzichte van de andere in art. 29 Wet OB 1968 (en art. 90 Btw-richtlijn) geregelde gevallen (de ‘ongedaanmaking van de handeling’ en de ‘prijsvermindering nadat de handeling is verricht’) is in mijn optiek in voorgaand hoofdstuk reeds voldoende belicht. Ik zal laatstbedoelde categorieën daarom niet langer afzonderlijk behandelen. Zij vallen bovendien als uitgangspunt buiten de reikwijdte van dit onderzoek. Dit neemt niet weg dat ik zo nu en dan wel aan deze categorieën zal refereren, vooral wanneer ik meen dat dit de duiding van de term ‘niet-betaling’ ten goede komt.

Dit hoofdstuk is als volgt opgebouwd. In paragraaf 4.2 ga ik in op de geschiedenis van art. 29 Wet OB 1968. De inhoud van deze bepaling staat centraal in paragraaf 4.3. Ik zal in die paragraaf uitvoerig stilstaan bij de betekenis van de verschillende onderdelen van de bepaling. Paragraaf 4.4 staat vervolgens in het teken van de verhouding tussen het nationale recht en het Unierecht (zoals voornamelijk in voorgaand hoofdstuk gevonden). De verhouding van het nationale recht tot het rechtskarakter van de btw bespreek ik in paragraaf 4.5. Ik kom tot een afronding in paragraaf 4.6.

## 4.2 Ontstaan van de bepaling

Deze paragraaf handelt over de ontstaansgeschiedenis van art. 29 Wet OB 1968. Ik maak in dit onderdeel een reis door de tijd, beginnend bij de Omzetbelastingwet 1933 (paragraaf 4.2.1) en eindigend bij de meest recente wijziging per 1 januari 2017 (paragraaf 4.2.6). Ik rond af met een aantal beschouwende woorden over de ratio van de nationale regeling (paragraaf 4.2.7).

### 4.2.1 Een stukje geschiedenis

Art. 29 Wet OB 1968 vindt zijn oorsprong in de Omzetbelastingwet 1933. Op grond van deze wet werd met ingang van 1 januari 1934 een fabrikantenbelasting geheven.<sup>3</sup> Art. 20 Omzetbelastingwet 1933 voorzag in een teruggaafregeling. Deze luidde:

“Van belasting, welke (...) is betaald, wordt teruggaaf verleend:

1. Ten aanzien van bedragen, welke zijn betaald over verkoopprijzen van goederen, die door den koper zijn geweigerd en door den fabrikant zijn teruggenomen.

<sup>1</sup> Zie paragraaf 1.4. Lid 7 en 8 staan centraal in hoofdstuk 6.

<sup>2</sup> Door ‘niet-betaling’ op te nemen in de lijst van gevallen waaronder de maatstaf van heffing wordt verlaagd, geeft Nederland uitvoering aan art. 90 lid 1 Btw-richtlijn. De mogelijkheid om ‘niet-betaling’ op grond van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn in het geheel van de herzieningsregels uit te sluiten (paragraaf 3.3.6.2) laat Nederland daarmee links liggen.

<sup>3</sup> Zie ook paragraaf 2.2.

2. Ten aanzien van bedragen of gedeelten van bedragen, welke zijn betaald over verkoopprijzen van goederen, die in ongebruikten staat door den fabrikant van den kooper worden teruggenomen, voorzover deze kooper de goederen had aangeschaft met bestemming voor wederverkoop.
3. Ten aanzien van bedragen, die betrekking hebben op een na de levering door den fabrikant aan den kooper toegestane vermindering van den koopprijs.  
(...)."

Een regeling voor oninbare vorderingen ontbrak. Onder druk van de bezetters werd de Omzetbelastingwet 1933 tijdens de Tweede Wereldoorlog vervangen door het Besluit op de omzetbelasting 1940. Op grond van dit besluit werd de omzetbelasting nadien geheven volgens een cumulatief cascadestelsel.<sup>4</sup> De hiervoor bedoelde teruggaafregeling werd opgenomen in art. 16 Besluit op de omzetbelasting 1940:

- "1. In gevallen, waarin een ondernemer goederen in ongebruikten staat terugneemt van een afnemer, zoomede in gevallen waarin een ondernemer op den verkoopprijs, de aannemingssom of de vergoeding een vermindering verleent, wordt, op daartoe door den ondernemer gedaan verzoek, van de ter zake betaalde of te veel betaalde omzetbelasting teruggaaf verleend.
2. Mede wordt, op daartoe door den ondernemer gedaan verzoek, teruggaaf verleend van omzetbelasting, welke (...) teveel of ten onrechte is betaald."

In de toelichting<sup>5</sup> bij dit artikel werd opgemerkt dat de in dit artikel genoemde teruggaven naar hun aard in een drietal groepen konden worden onderverdeeld, namelijk (i) een recht op teruggaaf als de levering later *ongedaan wordt gemaakt*,<sup>6</sup> (ii) een recht op teruggaaf in het geval dat de verkoopprijs, de aannemingssom of de vergoeding een vermindering ondergaat en (iii) een recht op teruggaaf voor belasting die te veel of ten onrechte is betaald. Met betrekking tot de tweede groep werd nog opgemerkt dat bedoelde vermindering zowel op zakelijke (kortingen, omzetpremies en dergelijke) als op persoonlijke (*insolvabiliteit van de koper*) gronden kon berusten.<sup>7</sup> Hiermee werd dus (voorzichtig) voorzien in een teruggaafregeling wegens oninbaarheid van een vordering.

#### 4.2.2 Art. 28 en 28a Wet OB 1954

Met de invoering van de Wet OB 1954 ondervond de teruggaafregeling enkele tekstuele wijzigingen. De regeling werd opgenomen in art. 28 Wet OB 1954 en kwam te luiden:

- "1. Teruggaaf van de ter zake betaalde of teveel betaalde omzetbelasting wordt, op daartoe door de ondernemer gedaan verzoek, verleend in gevallen, waarin een ondernemer:
  - a) goederen in ongebruikte staat van een afnemer terugneemt;
  - b) op de verkoopprijs, de aannemingssom of de vergoeding een vermindering verleent.

4 Besluit nr. 161 van de Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën van 17 december 1940, *Verordeningenblad* 242/1940, S. No S. 43. De door mij geraadpleegde versie van het besluit is te vinden in een 1350 pagina's tellende druk van de Vakstudie van 1 oktober 1947 (Vakstudie deel XIX (Omzetbelasting)), bewerkt door E.J.H. Volkmaars, destijds hoofdinspecteur-titulair van 's rijksbelastingen, en – geheel terzijde – een volle neef van de naamgever van de maatschap Loyens & Volkmaars, een voorloper van het huidige Loyens & Loeff NV (Volkmaars 1979).

5 Opgenomen op p. 253 van de door mij geraadpleegde versie.

6 Vgl. paragraaf 3.3.1.

7 Vgl. paragraaf 3.3.3.1.1 en paragraaf 4.3.1.1.4.

2. Mede wordt, op daartoe door de ondernemer gedaan verzoek, teruggaaf verleend van omzetbelasting, welke op de van artikel 22 [de aangifteverplichting; BH] te veel of ten onrechte is betaald.
3. (...)."

Anders dan onder het Besluit op de omzetbelasting 1940, werd de teruggaaf wegens een vermindering van de verkoopprijs, de aannemingssom of de vergoeding beperkt tot verminderingen die werden verleend om redenen die *niet* waren gelegen in de financiële omstandigheden van de afnemer. Zou vanwege de financiële toestand van de afnemer een vermindering worden verleend, dan zou er dus géén recht op teruggaaf van btw bestaan. Reden hiervoor was dat het door de leverancier in rekening gebrachte bedrag (in plaats van het door de afnemer voldane bedrag) als maatstaf van heffing ging dienen. Volgens de wetgever paste een teruggaaf van btw met het oog op de financiële positie van de afnemer hier niet bij.<sup>8</sup>

Dit stuitte vervolgens op vele bezwaren. Doordat btw bij wanbetaling of faillissement van de afnemer verschuldigd zou blijven, zou de omzetbelasting van een verbruiksbelasting namelijk veranderen in een bedrijfsbelasting.<sup>9</sup> Derhalve zouden ook oninbare posten moeten leiden tot een teruggaaf van btw. Bovendien zou het vereiste dat de vermindering niet zou mogen zijn gelegen in de financiële toestand van de afnemer tot veel geschillen leiden. Het zou in de praktijk namelijk vaak moeilijk zijn om vast te stellen op welke gronden een vermindering was verleend; de leverancier zou dan ook steeds andere motieven opgeven dan financieel onvermogen van zijn debiteur, terwijl door de fiscus veelal het tegenovergestelde zou worden aangevoerd. Enkele Kamerleden merkten tot slot op dat in ieder geval teruggaaf zou moeten worden verleend in geval van faillissement van de afnemer. In dat geval zou immers vaststaan dat de leverancier genoeg zou moeten nemen met een uitkering die de failliete boedel zou toelaten.<sup>10</sup> Vervolgens is de wetgever aan deze bezwaren tegemoetgekomen door de betreffende voorwaarde te schrappen en in alle gevallen, waarin een vermindering werd verleend, teruggaaf van btw voor te schrijven.<sup>11</sup> Omdat de leverancier echter niet steeds uitdrukkelijk een vermindering van de prijs zou willen verlenen wanneer de afnemer om financiële redenen niet zou betalen, werd art. 28a Wet OB 1954 geïntroduceerd:<sup>12</sup>

- "1. Aan de ondernemer, die aannemelijk maakt, dat de aan zijn afnemer of zijn opdrachtgever in rekening gebrachte bedragen om redenen, gelegen in de financiële omstandigheden van die afnemer of opdrachtgever, niet of niet volledig zijn of zullen worden ontvangen, wordt, op daartoe gedaan verzoek, teruggaaf verleend van de omzetbelasting welke reeds over die niet of niet volledig ontvangen of te ontvangen bedragen is voldaan.
2. De te verlenen teruggaaf wordt vastgesteld bij beschikking van de inspecteur."

Voor het recht op teruggaaf van btw was het dus niet langer vereist dat een vermindering van de vergoeding werd verleend. Voor teruggaaf van btw was het voldoende dat de in rekening gebrachte bedragen niet werden ontvangen. Art. 28a Wet OB 1954 vormt

<sup>8</sup> *Kamerstukken II* 1952/53, 2602, nr. 3, p. 14 (MvT).

<sup>9</sup> *Kamerstukken II* 1952/53, 2602, nr. 4, p. 12 (VV).

<sup>10</sup> *Kamerstukken II* 1952/53, 2602, nr. 4, p. 20 (VV).

<sup>11</sup> *Kamerstukken II* 1952/53, 2602, nr. 5, p. 22 (MvA).

<sup>12</sup> *Kamerstukken II* 1952/53, 2602, nr. 7, p. 6 (Gewijzigd ontwerp van wet).



daarmee de bakermat van de huidige teruggaafregeling van btw op oninbare vorderingen. Voorwaarde was wel dat de niet-betaling haar oorzaak moest vinden in de financiële omstandigheden van de afnemer.<sup>13</sup> Art. 28 en 28a Wet OB 1954 werden later hernoemd tot art. 27 en 28 Wet OB 1954.

#### 4.2.3 Art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017)

De Wet OB 1968, die ervoor moest zorgen dat de btw voortaan op een neutrale wijze zou worden geheven, bracht geen verandering aan de inmiddels verworven plaats van de teruggaafregeling in hoofdstuk VI (diverse bepalingen) van de wet.<sup>14</sup> Wel vond met de invoering van de Wet OB 1968 een aanpassing plaats qua techniek. Met ingang van 1 januari 1969 kwam de teruggaafregeling, opgenomen in art. 29 Wet OB 1968, als volgt te luiden:

1. Op verzoek wordt teruggaaf verleend van de belasting ter zake van leveringen en diensten, voor zover de vergoeding:
  - a) niet is en niet zal worden ontvangen;
  - b) wordt terugbetaald omdat een vermindering van de vergoeding is verleend of omdat de goederen in ongebruikte staat zijn teruggenomen.
2. (...)
3. (...)"

Art. 29 lid 1 Wet OB 1968 beoogde zowel art. 28 als 28a Wet OB 1954 te ondervangen. De reden waarom het in rekening gebrachte bedrag niet of niet geheel werd ontvangen c.q. geheel of gedeeltelijk werd terugbetaald, kon zowel zijn gelegen in het feit dat de ondernemer op de vergoeding alsnog een vermindering verleende, als in de omstandigheid dat het bedrag in verband met de financiële toestand van de afnemer niet of niet geheel kon worden geïnd.<sup>15</sup> Zodoende – zo kan worden betoogd – vormde art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 een afspiegeling van art. 28a Wet OB 1954 en vormde art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 een vertaling van art. 28 lid 1 Wet OB 1954. Daarbij werd niet langer gesproken over een vermindering verkoopprijs of aanneemsom, maar werd volstaan met de terugbetaling van de vergoeding omdat een vermindering van de vergoeding werd verleend.<sup>16</sup> Voorts werd door de wetgever benadrukt dat wat de kortingen betreft, de bepaling als uitgangspunt enkel betrekking had op andere kortingen dan kortingen wegens contante betaling, zoals rabatten, bonussen en dergelijke. Een bonus die bijvoorbeeld aan het einde van een periode werd toegekend, moest worden beschouwd als een teruggaaf op de vergoeding, zodat die bonus op grond van art. 29 Wet OB 1968 niet zou bijdragen aan de heffingsgrondslag.<sup>17</sup> Met kortingen wegens contante betaling zou bij het bepalen van de maatstaf van heffing terstond rekening moeten worden gehouden (op de voet van art. 8 Wet OB 1968), aldus ook de strekking van art. 29 lid 3 Wet OB 1968. Tot slot vroegen enkele Kamerleden zich af of met het voorgestelde art. 29 Wet OB 1968 de positie van de

13 Wat onder 'financiële omstandigheden' moest worden verstaan, bleef in het midden. Zo is het mij niet duidelijk geworden of niet-betaling wegens betalingsonwil (een debiteur kan voldoende solvabel zijn) ook onder deze bepaling viel.

14 Zie ook Tuk 1979, p. 256 en 357.

15 *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr. 3, p. 37-38 (MvT).

16 Btw wordt immers geheven over de vergoeding, en niet over de aanneemsom of prijs. De gekozen bewoordingen sloten daarmee beter aan bij de techniek van de btw-heffing.

17 *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr. 6, p. 63 (MvA).

leverancier bij het faillissement van de afnemer ongunstiger zou worden en hoe moest worden omgegaan met de situatie waarin de vergoeding wel zou worden ontvangen, maar de btw niet.<sup>18</sup> Benadrukt werd dat art. 29 Wet OB 1968 voor de leverancier bij faillissement van de afnemer juist in zoverre een voordeel zou opleveren, omdat hij voor de reeds voldane btw niet zou zijn aangewezen op een uitkering uit de boedel, maar rechtstreeks een aanspraak op teruggaaf had op de Belastingdienst. Het geval dat de vergoeding zou worden ontvangen, maar het btw-bedrag niet, zou zich niet kunnen voordoen, omdat de vergoeding tezamen met de btw één vordering vormt.<sup>19</sup>

#### 4.2.4 Onderzoek naar een nieuw systeem

Het in 1969 ingevoerde systeem bleek niet feilloos. In navolging van het wetgevingsoverleg in verband de (inkomsten)belastingherziening 2001 presenteerde de staatssecretaris van Financiën bij brief van 17 april 2002 een notitie over mogelijkheden tot vereenvoudiging van het gehele belastingstelsel.<sup>20</sup> In die notitie werd tevens ingegaan op art. 29 Wet OB 1968. Er zou worden onderzocht of het mogelijk was de verzoekprocedure voor art. 29 Wet OB 1968 af te schaffen en een directe aftrek van een oninbare vordering in te voeren.<sup>21</sup> Over een eventuele vereenvoudiging van het geldende systeem werd het volgende opgemerkt:

“Daartegenover bereiken mij geluiden dat de regeling in de praktijk moeilijk toepasbaar is. Zo is het lang niet altijd duidelijk, wanneer een vordering oninbaar is. Als een vordering naderhand toch nog geïnd wordt, herleeft de belastingschuld niet. Om deze reden bestaat de neiging de ondernemer een relatief zware bewijslast op te leggen. Naar mijn mening verdient het daarom aanbeveling om te onderzoeken of de regeling kan worden aangepast. Ik zie de volgende mogelijkheden om de administratieve last, die aan de verzoeken ex artikel 29 verbonden is, te verlichten. In plaats van een verzoekprocedure zou gedacht kunnen worden aan een regeling die de ondernemer het recht geeft de belasting rechtstreeks op de aangifte in mindering te brengen, bijvoorbeeld door de oninbare vorderingen in mindering te brengen op de omzet waarover belasting verschuldigd is. Te denken valt aan het Engelse systeem waarbij teruggaaf is voorzien als na een bepaalde termijn de vordering niet is voldaan. Wel moet de wet dan tevens de mogelijkheid bevatten om de belastingvermindering weer ongedaan te maken, als de vordering naderhand alsnog wordt geïnd. Daarnaast zou bij de bepaling van het bedrag aan oninbare vorderingen wellicht aansluiting gezocht kunnen worden bij de balanswaardering voor de inkomsten/vennootschapsbelasting. Een probleem daarbij is wel, dat de regels voor de balanswaardering voor de debiteur en de crediteur verschillend zijn. Voorkomen moet worden, dat door een verschil in behandeling belasting verloren gaat.”

18 *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr. 5, p. 51 (VV).

19 *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr. 6, p. 67 (MvA).

20 *Kamerstukken II* 2001/02, 28 346, nr. 1.

21 Voor het te gelde kunnen maken van het recht op teruggaaf op grond van art. 29 Wet OB 1968 was op dat moment een afzonderlijke vraag gereserveerd op het aangiftebiljet en moest een ondernemer stukken overleggen waaruit de aanspraak op teruggaaf bleek. Daarbij moet worden aangetekend dat met de invoering van de digitale btw-aangifte in 2005 niet langer een afzonderlijke rubriek was ingericht voor verzoeken conform art. 29 Wet OB 1968. Per 2005 werden ondernemers derhalve verplicht om btw op oninbare vorderingen (art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968) door middel van een afzonderlijke brief van de Belastingdienst terug te vragen. Een uitzondering bestond voor verzoeken om teruggaaf wegens een vermindering van de vergoeding of terugname van goederen op grond van art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968. Hiervoor was goedgekeurd dat de teruggaaf van btw door de ondernemer eigenmachtig op de btw-aangifte werd verrekend met de verschuldigde belasting (resolutie nr. 580-6983 van de staatssecretaris van Financiën van 9 mei 1980, V-N 1980, p. 1084, pt. 2).

Omtrent de voortgang van dit onderzoek werd de Tweede Kamer onder meer bij brieven van 21 september 2004<sup>22</sup> en 6 juni 2006<sup>23</sup> geïnformeerd. Aangegeven werd dat het onderzoek nog liep. In de brief uit 2006 werd opgemerkt:

“Een desbetreffende wetswijziging moest worden aangehouden in verband met de complicaties die aan een dergelijke maatregel zijn verbonden.”

Lange tijd bleef het stil. Het onderzoek leek een stille dood te zijn gestorven, totdat met de aanbidding van het Belastingplan 2016 het voornemen om art. 29 Wet OB 1968 te wijzigen nieuw leven in werd geblazen. In zijn aanbiedingsbrief<sup>24</sup> gaf de staatssecretaris van Financiën aan dat weliswaar gebleken was dat er op dat moment nog geen draagvlak was voor een aantal verdergaande stappen om het fiscale stelsel te vereenvoudigen, maar dat wel al een aantal specifieke maatregelen werd overwogen die de uitvoering zou kunnen vereenvoudigen. Mogelijke beleidswijzigingen waren opgenomen in bijlage 2 bij de aanbiedingsbrief (‘in 2016 aan te vangen en voort te zetten onderzoeken voor vereenvoudiging’). Over de teruggaaf van btw bij oninbare vorderingen zou onderzoek worden gedaan ‘naar de voordelen voor de uitvoering en het bedrijfsleven van een aanpassing van de teruggaafregeling oninbare debiteuren door invoering van een rechtsvermoeden van oninbaarheid indien binnen één jaar na het uitreiken van de factuur nog niet is betaald, welk vermoeden weer vervalt als later alsnog wordt betaald.’

Niet veel later schreef de staatssecretaris van Financiën een aantal partijen<sup>25</sup> aan met het verzoek om een aantal voorstellen in te brengen tot vereenvoudiging van de fiscale wetgeving. Het moest hierbij gaan om ‘praktische vereenvoudigingen’ en ‘oplossingen voor bestaande knelpunten uit de praktijk’.<sup>26</sup> Zowel VNO-NCW als de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) onderschreven in hun reactie het streven om toepassing van art. 29 Wet OB 1968 te vereenvoudigen. VNO-NCW stelde op twee punten een verdere vereenvoudiging voor.<sup>27</sup> In de eerste plaats zou als wettelijk uitgangspunt moeten gelden dat bij de verkoop van vorderingen het teruggaafrecht van rechtswege op de koper zou overgaan. In de tweede plaats werd de wens uitgesproken om het verzoek om teruggaaf van btw te kunnen doen in de reguliere btw-aangifte. Ook de NOB pleitte in haar commentaar voor de herintreding van deze laatste mogelijkheid.<sup>28</sup>

In diezelfde periode stelde het Ministerie van Justitie een internetconsultatie open om de insolventiepraktijk in de gelegenheid te stellen op het wetsvoorstel Modernisering

22 Brief van de Minister en staatssecretaris van Financiën (*Kamerstukken II* 2004/05, 29 515, nr. 34, p.1).

23 Brief nr. DB2006/178U van de staatssecretaris van Financiën van 6 juni 2006, V-N 2006/34.3, laatste onderdeel C.4.

24 Brief nr. AFP 2015/800 van de staatssecretaris van Financiën van 15 september 2015, V-N 2015/47.2.

25 Waaronder VNO-NCW, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en het Register Belastingadviseurs.

26 De betreffende brief van de staatssecretaris van Financiën is naar mijn weten niet openbaar gemaakt. Ik ben afgegaan in hetgeen door diverse partijen is opgenomen in hun reactie.

27 Brief nr. 16/10.216/Jla/Ha van VNO-NCW van 15 februari 2016.

28 Brief van de NOB van 12 februari 2016.

Faillissementsprocedure te reageren.<sup>29</sup> In zijn reactie pleitte het Onderzoekscentrum Onderneming & Recht (Radboud Universiteit) eveneens voor een aanpassing van art. 29 Wet OB 1968. Nu een leverancier in gevallen van faillissement van de afnemer in de praktijk doorgaans pas voor teruggaaf van btw in aanmerking kwam nadat de curator de oninbaarheid van de vordering had bevestigd en deze bevestiging de crediteur doorgaans zeer laat bereikte, verdiende het volgens het onderzoekscentrum aanbeveling schuldeisers in staat te stellen in een vroeg stadium de door hen afgedragen btw terug te vragen.<sup>30</sup>

#### 4.2.5 Internetconsultatie

In de zomer van 2016 werd vervolgens door het Ministerie van Financiën een conceptwetsvoorstel gepubliceerd strekkende tot wijziging van art. 29 Wet OB 1968. Hiervoor werd op 12 juli 2016 een (destijds voor de btw unieke) internetconsultatie geopend.<sup>31</sup> Betrokkenen werden in de gelegenheid gesteld om op de conceptregeling en de concept (memorie van) toelichting te reageren.<sup>32</sup> Tevens werden zij uitgenodigd om een aantal vragen te beantwoorden. Directe aanleiding voor de internetconsultatie was het bij de aanbidding van het Belastingplan 2016 aangekondigde onderzoek naar de mogelijkheden voor vereenvoudiging van de regeling voor teruggaaf van btw bij oninbare vorderingen. Voorgesteld werd om art. 29 Wet OB 1968 op een aantal punten aan te passen. De meest in het oog springende voorgestelde wijzigingen waren, voor zover het de teruggaaf van btw wegens oninbare vorderingen betreft:<sup>33</sup>

1. De tekstuele koppeling met art. 90 lid 1 Btw-richtlijn.
2. De introductie van een vermoeden van oninbaarheid één jaar na het opeisbaar worden van de vordering.
3. De introductie van een correctieverplichting wanneer de vordering op een later moment alsnog zou worden betaald.
4. De introductie van een indeplaatstredingsregeling bij de overdracht van een vordering.
5. De (her)introductie van de verplichting om de btw op oninbare vorderingen via de reguliere btw-aangifte terug te vragen.

Voorts voorzag het voorstel in een specifieke overgangsregeling.<sup>34</sup>

29 [www.internetconsultatie.nl/moderniseringfw](http://www.internetconsultatie.nl/moderniseringfw). De consultatieversie van het wetsvoorstel en een ontwerp memorie van toelichting zijn via de betreffende website te downloaden. Ook zijn er de reacties gepubliceerd die tijdens de consultatieronde zijn ontvangen en waarvan door de inzender is aangegeven dat deze openbaar gemaakt mochten worden.

30 Voor concrete maatregelen wordt verwezen naar De Ranitz, Kraamwinkel & Tekstra 2013, welke in uitvoerig behandel in paragraaf 6.3.3.2.3.

31 [www.internetconsultatie.nl/vereenvoudiging\\_belastingteruggaaf\\_oninbare\\_vorderingen](http://www.internetconsultatie.nl/vereenvoudiging_belastingteruggaaf_oninbare_vorderingen) (V-N 2016/40.11). De voorgestelde regeling en artikelsgewijs commentaar kunnen via deze website worden gedownload. De consultatie had ook betrekking op een teruggaafregeling voor milieubelastingen. Deze laat ik onbehandeld.

32 Hiervoor gold een termijn van ruim één maand; de consultatie werd op 14 augustus 2016 gesloten.

33 Deze worden in paragrafen 4.3.1-4.3.5 nader toegelicht.

34 Deze laat ik in deze studie onbehandeld.

De internetconsultatie leverde 25 reacties op, waarvan er 16 openbaar werden gemaakt.<sup>35</sup> De reacties waren afkomstig van enkele grote organisaties, zoals VNO-NCW, de NOB, het Register Belastingadviseurs (RB) en Energie Nederland (ENL). Daarnaast hadden vertegenwoordigers van advieskantoren, individuele ondernemers en ook enkele particulieren reacties ingezonden.<sup>36</sup> Uit de gepubliceerde reacties blijkt dat de respondenten bijzonder te spreken waren over de voorgestelde wijzigingen, al werd de voorgestelde regeling hier en daar ook van een kritische noot voorzien. Zo uitte de NOB<sup>37</sup> bijvoorbeeld haar zorgen over de geldigheid van bepaalde onderdelen (zoals de herleefde verschuldigdheid bij een betaling alsnog en de indeplaatstredingsregeling bij de overdracht van vorderingen) in het licht van het Unierecht.

#### 4.2.6 Art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017)

Niet lang na het sluiten van de internetconsultatie werd als onderdeel van het meeromvattende Belastingplan 2017 het wetsvoorstel voor de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 gepresenteerd.<sup>38</sup> Een (groot) aantal opmerkingen van de respondenten uit de internetconsultatie hebben geleid tot aanpassingen van het consultatievoorstel en/of tot een toezegging om in de nabije toekomst nader bekeken te worden. Daarnaast is de (memorie van) toelichting op een bepaald aantal punten aangevuld,<sup>39</sup> zo ook naar aanleiding van een advies van de 'Afdeling advies' van de Raad van State. Zij had het kabinet nog gevraagd om in de memorie van toelichting nader in te gaan op de verhouding van het voorstel tot de Btw-richtlijn, voordat het voorstel naar de Tweede Kamer zou worden gezonden.<sup>40</sup> Over de Unierechtelijk basis merkte de afdeling het volgende op:<sup>41</sup>

“Hoewel de toelichting daar niets over zegt, lijkt de ‘verlaging van de maatstaf van heffing’ zoals die in het voorstel is opgenomen voor situaties van gehele of gedeeltelijke niet-betaling haar basis te vinden in de vergelijkbare bepaling in de btw-richtlijn die – eveneens – voorziet in een ‘verlaging van de maatstaf van heffing’ in het geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling. De bewoordingen van de Wet OB 1968 en de btw-richtlijn sluiten hier voor zover mogelijk op elkaar aan.

Die aansluiting is er niet met betrekking tot de hiervoor onder (1) en (2) bedoelde aanvullende maatregelen.<sup>42</sup> Het is de Afdeling niet duidelijk of het de gedachte is dat bedoelde aanvullende maatregelen hun basis vinden in de in de btw-richtlijn voorziene afwijkmogelijkheid voor het geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling, in de bij een verlaging van de maatstaf van heffing door de lidstaten te stellen voorwaarden, dan wel in andere btw-richtlijn bepalingen.

35 Deze zijn allemaal te downloaden via [www.internetconsultatie.nl/vereenvoudiging\\_belastingteruggaaf\\_oninbare\\_vorderingen](http://www.internetconsultatie.nl/vereenvoudiging_belastingteruggaaf_oninbare_vorderingen).

36 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 11 (MvT) en het ‘Verslag internetconsultatie vereenvoudiging belastingteruggaaf oninbare vorderingen’ (gepubliceerd op [www.internetconsultatie.nl/vereenvoudiging\\_belastingteruggaaf\\_oninbare\\_vorderingen](http://www.internetconsultatie.nl/vereenvoudiging_belastingteruggaaf_oninbare_vorderingen)).

37 Brief van de NOB van 12 augustus 2016.

38 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 2.

39 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 11-12.

40 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 4 (tevens Nader Rapport).

41 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 4, p. 3-4. Voetnoten zijn niet meegenomen in het citaat.

42 De afdeling refereert aan de additionele correctie bij een betaling alsnog (lid 5 en 8) en de indeplaatstredingsregeling bij de overdracht van vorderingen (lid 6) [noot; BH].

Duidelijkheid hierover is van belang omdat in de aanvullende maatregelen geen sprake is van een correctie in de vorm van een ‘verlaging van de maatstaf van heffing’. Bij (1) is immers sprake van een hernieuwde afdrachtverplichting (...) en een hernieuwd recht op aftrek (...). En bij (2) is sprake van een hernieuwde afdrachtverplichting (...) en een hernieuwd recht op teruggaaf (...) voor een ander (namelijk de factormaatschappij) dan degene op wiens naam de factuur is gesteld (de leverancier).”

Waarop de staatssecretaris van Financiën reageerde:<sup>43</sup>

“De kaders die volgen uit de Europese BTW-richtlijn vormen het uitgangspunt bij de vormgeving van de teruggaafregeling voor oninbare vorderingen in de omzetbelasting, in het bijzonder waar het de maatstaf van heffing betreft. Er is sprake van een verlaging van de maatstaf van heffing als de afnemer de vergoeding geheel of gedeeltelijk niet betaalt. Artikel 90 van de BTW-richtlijn vormt de basis voor deze verlaging van de maatstaf van heffing, waarbij de lidstaten zelf de voorwaarden kunnen vaststellen waaronder de teruggaaf wordt verleend. Dit biedt de basis voor onder meer de correctie van de teruggaaf ingeval de vergoeding op een later tijdstip alsnog geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen, alsmede voor de wijze waarop de regeling wordt toegepast in de situatie dat de vordering wordt overgedragen aan een andere ondernemer.”

De memorie van toelichting is vervolgens op dit punt aangevuld.<sup>44</sup>

In het verdere wetgevingstraject liep het voorstel ten aanzien van art. 29 Wet OB 1968 geen averij op en werd het zonder wijzigingen door de Tweede en Eerste Kamer aangenomen.<sup>45</sup>

#### 4.2.7 *Ratio van de regeling*

Uit de totstandkomingsgeschiedenis van art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) kan worden opgemaakt dat het primaire doel van de bepaling, zeker daar waar het de rechtspositie van de crediteur betreft, is gelegen in de eerbiediging van het neutraliteitsbeginsel. Door een teruggaaf van btw in de in art. 29 Wet OB 1968 bedoelde gevallen toe te staan, wordt voorkomen dat de btw op de ondernemer komt te drukken en wordt bewerkstelligd dat een ondernemer enkel btw verschuldigd wordt, indien en voor zover hij deze daadwerkelijk van zijn afnemer heeft ontvangen.

De ratio van art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) moet voornamelijk worden gevonden in een vereenvoudiging van de regeling. In de memorie van toelichting wordt over deze (sub) doelstelling het volgende gezegd:<sup>46</sup>

“Zowel het bedrijfsleven als de Belastingdienst hebben aangegeven dat de bestaande regels voor een verzoek om teruggaaf als tijdrovend en ingewikkeld worden ervaren. Een belangrijk knelpunt is het kunnen vaststellen van het tijdstip van de daadwerkelijke oninbaarheid van een vordering, waardoor een verzoek om teruggaaf soms te vroeg en soms te laat wordt ingediend. In het laatste geval verliest de ondernemer dan zijn mogelijkheid van bezwaar en beroep en is hij aangewezen op de ambtshalve afwikkeling van zijn verzoek door de inspecteur.<sup>47</sup> Daarnaast leidt de huidige regeling ertoe dat in geval van een faillissement

<sup>43</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 4 (Nader Rapport).

<sup>44</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 32.

<sup>45</sup> Wet van 21 december 2016, *Stb.* 2016, 546 (Fiscale vereenvoudigingswet 2017).

<sup>46</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 9 (MvT).

<sup>47</sup> Deze bezwaren kan ik onderschrijven (Heijnen 2010, p. 37-48) [noot; BH].

van de afnemer het vaak een aantal jaren kan duren voordat de gehele of gedeeltelijke oninbaarheid van een vordering definitief kan worden vastgesteld en bij de Belastingdienst kan worden aangetoond. Ook dit is voor beide partijen een bewerkelijke en onwenselijke procedure, die bovendien leidt tot ongewenste financieringsverliezen.<sup>48</sup> Ook het feit dat het verzoek om teruggaaf separaat moet worden ingediend, wordt door bedrijfsleven en Belastingdienst als een onnodige administratieve last ervaren.”

Hieruit volgt dat de oude regeling drie ‘primaire’ bezwaren kende:

1. De onduidelijkheid omtrent het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf.
2. De termijn waarbinnen de crediteur het recht op teruggaaf bij faillissement van de afnemer kon verwezenlijken.
3. De wijze waarop het recht op teruggaaf geëffectueerd moest worden.

De eerste twee bezwaren zijn in mijn ogen inhoudelijk van aard, terwijl punt 3 wat mij betreft een meer praktisch bezwaar betreft. Wat betreft punt 2 dient te gelden dat het (te) lang moeten wachten op een teruggaaf van btw een direct (negatief) effect heeft op het werkkapitaal van de schuldeiser, hetgeen op gespannen voet kan komen te staan met het neutraliteitsbeginsel.<sup>49</sup> In punt 2 ligt bovendien een verwijt richting Belastingdienst besloten. Er wordt namelijk gesuggereerd dat de Belastingdienst in gevallen van een faillissement minder snel geneigd was om een teruggaaf van btw te verlenen dan in de situatie waarin er geen faillissement was uitgesproken.<sup>50</sup>

Uit de inhoud van het wetsvoorstel kan worden opgemaakt dat ook andere punten als bezwaarlijk werden ervaren. Deze ‘secundaire’ bezwaren zijn:

4. De regeling komt niet overeen met de bewoordingen van de Btw-richtlijn.
5. Als een vordering wordt overgedragen, dan verkrijgt de koper van een oninbare vordering geen recht op teruggaaf.

Anders dan de wens om de Wet OB 1968 voor zover mogelijk aan te sluiten bij de bewoordingen van de Btw-richtlijn<sup>51</sup> en de opmerking dat de voorgestelde indeplaatsredingsregeling voor overgedragen vorderingen een verdere verlaging bereikt van de administratieve lasten van het bedrijfsleven en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst, worden deze bezwaren niet verder toegelicht. Ook deze bezwaren zijn in mijn optiek meer praktisch dan inhoudelijk van aard. Inhoudelijk gezien gold namelijk al dat art. 29 Wet OB 1968 richtlijnconform moest worden uitgelegd.<sup>52</sup> Voorts ontbreken in het voorstel inhoudelijke argumenten om de koper van een vordering het recht op teruggaaf van btw toe te kennen

48 Aldus ook De Ranitz, Kraamwinkel & Tekstra 2013 [noot; BH].

49 In gelijke zin: het in paragraaf 3.3.6.2.1 behandelde Enzo di Maura-arrest (HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, *V-N Vandaag* 2017/2753).

50 Dit terwijl de toets naar het ontstaansmoment in beide situaties gelijk had moeten zijn.

51 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 10 (MvT).

52 HR 4 september 1991, *BNB* 1991/315 (paragraaf 4.3.1.1.10).



(anders dan op grond van de zogeheten factoorresolutie<sup>53</sup>).<sup>54</sup> Dit laat evenwel onverlet dat met het wegnemen van voornoemde bezwaren, praktisch of inhoudelijk van aard, de wetgever een vereenvoudiging van de regeling tot doel heeft gehad.

Een uitzondering geldt voor de herzieningsverplichting van art. 29 lid 5 Wet OB 1968, die haar intrede doet wanneer er alsnog wordt betaald, nadat het recht op teruggaaf op grond van art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 is ontstaan. Uit de parlementaire toelichting kan worden opgemaakt dat de ratio – net als art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) – niet zozeer is gelegen in de wens tot vereenvoudiging van de regeling, maar in de eerbiediging van het neutraliteitsbeginsel, in die zin dat regeling tracht ‘te voorkomen dat de nieuwe regeling in een dergelijke situatie onbedoeld zou leiden tot een te lage belastingheffing’ (lees: de door de leverancier verschuldigde btw niet overeenkomt met het btw-bedrag dat hij uiteindelijk ontvangt).<sup>55</sup>

### 4.3 Inhoud van de bepaling

In dit onderdeel ga ik in op de inhoud van de nationale regeling voor oninbare vorderingen. Omdat de wetwijziging per 1 januari 2017 geen aanleiding geeft te veronderstellen dat de nieuwe regeling inhoudelijk afbreuk heeft willen doen aan de betekenis van de oude regeling (uiteraard voor zover het de reikwijdte van de oude regeling betreft) en de oude regeling richtlijnconform moet worden uitgelegd,<sup>56</sup> heeft art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) zijn belang in mijn optiek geenszins verloren. Daarom zal ik bij de uitleg van art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) tevens te rade gaan bij de betekenis van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) en daarbij behorende relevante jurisprudentie.

Ik hanteer in deze paragraaf een thematische aanpak. In paragraaf 4.3.1 ga ik nader in op de niet-betaling als grond voor btw-teruggaaf (lid 1). Paragraaf 4.3.2 staat vervolgens in het teken van de vraag wanneer het recht op teruggaaf ontstaat (lid 2). De herziening van het recht op teruggaaf als de debiteur de vergoeding op een later moment alsnog betaalt, bespreek ik in paragraaf 4.3.3 (lid 5). In paragraaf 4.3.4 staat de overdracht van vorderingen centraal (lid 6). De vraag op welke wijze een eenmaal ontstaan recht op teruggaaf moet worden geëffectueerd, beantwoord ik in paragraaf 4.3.5 (lid 4 en 10). Ten slotte wordt dit onderdeel afgerond met een tussenconclusie 4.3.6. In iedere inhoudelijk paragraaf toets ik – vooruitlopend op paragrafen 4.4 en 4.5 – de nationale regeling aan het Unierecht (de ‘verticale toets’) en het rechtskarakter van de btw (de ‘horizontale toets’).

53 Besluit nr. DGB2003/4484M van de staatssecretaris van Financiën van 5 december 2003, V-N 2003/46.16, laatstelijk gewijzigd bij Besluit nr. 2016-204647 van 15 december 2016, V-N 2017/3.16 (paragraaf 4.3.4.4.3).

54 Wellicht dat inhoudelijke argumenten zijn ontleend aan de brief nr. 16/10.216/Jla/Ha van VNO-NCW van 15 februari 2016 of eventueel nader overleg met het bedrijfsleven en de Belastingdienst in aanloop naar het wetsvoorstel.

55 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 10 (MvT). Ik vermoed dat deze herzieningsverplichting een uitruil geweest is voor de introductie van de éénjaartermijn.

56 HR 4 september 1991, *BNB* 1991/315 (paragraaf 4.3.1.1.10).



### 4.3.1 Niet-betaling als grond voor teruggaaf

Art. 29 lid 1 Wet OB 1968 bepaalt dat in geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de goederenlevering of dienst is verricht, de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd en er voor de ondernemer in zoverre recht op teruggaaf ontstaat van de door hem voldane belasting. Dit lid sluit naadloos aan bij de bewoordingen van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn, zij het dat het aan de verlaging van de maatstaf gekoppelde gevolg (het ontstaan van het recht op teruggaaf) in de Btw-richtlijn ontbreekt.

Het is voor het eerst dat wat betreft de oninbare vorderingen expliciet aansluiting wordt gezocht bij de bewoordingen uit de Btw-richtlijn. Onder art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) en de Wet OB 1954 werd immers niet gesproken over 'niet-betaling', maar over een recht op teruggaaf 'voor zover de vergoeding niet is en niet zal worden ontvangen'. Uit de wetsgeschiedenis kan echter worden afgeleid dat met de invoering van 'niet-betalen' geen wijzigingen zijn beoogd ten opzichte van het 'niet ontvangen'.<sup>57</sup> Ook het feit dat art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017)<sup>58</sup> al richtlijnconform moest worden uitgelegd, vormt een argument voor de opvatting dat voor de uitleg van het begrip 'niet-betaling' te rade kan worden gegaan bij de uitleg die aan het 'niet ontvangen' werd gegeven.<sup>59</sup>

Deze paragraaf is als volgt opgebouwd. In paragraaf 4.3.1.1 behandel ik de vraag wat onder 'niet-betaling' moet worden verstaan. Paragraaf 4.3.1.2 staat vervolgens in het teken van het logische gevolg van de verlaging van de maatstaf van heffing: de teruggaaf van btw. Besproken wordt in welke situaties zich een teruggaaf van btw zal voordoen. In

57 Als reactie op de internetconsultatie hebben enkele respondenten verzocht om te verduidelijken of het (destijds beoogde) art. 92 lid 1 Wbm op dezelfde situaties doelt als het art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (vanaf 2017). Hierover was enige onduidelijkheid, omdat in de voorgestelde tekst van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 was gekozen voor aansluiting bij de bewoordingen van de Btw-richtlijn ('niet-betaling'), terwijl in de Wbm de tekst van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) werd gehanteerd ('voor zover dat bedrag (lees: de vergoeding) niet is en niet zal worden ontvangen'). De staatssecretaris van Financiën reageerde hierop door te overwegen dat art. 92 lid 1 Wbm ziet op de vermindering van belasting voor oninbare vorderingen en dat de regeling in zoverre overeenkomstig de vergelijkbare regeling in de btw is. Uit deze overweging maak ik op dat 'niet-betaling' en 'voor zover de vergoeding niet is en niet zal worden ontvangen' volgens de wetgever dezelfde betekenis toekomt. Ik verwijs naar het Verslag internetconsultatie belastingteruggaaf oninbare vorderingen, zoals gepubliceerd op [www.internetconsultatie.nl/vereenvoudiging\\_belastingteruggaaf\\_oninbare\\_vorderingen](http://www.internetconsultatie.nl/vereenvoudiging_belastingteruggaaf_oninbare_vorderingen).

58 De toevoegingen '(tot 2017)' en '(vanaf 2017)' gebruik ik enkel in gevallen waarin verwarring kan ontstaan over welke bepaling het betreft. Dit zal alleen het geval zijn bij art. 29 lid 1-3 Wet OB 1968. Art. 29 lid 4 Wet OB 1968 e.v. hebben per definitie betrekking op art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017).

59 Zoals zal blijken uit 4.3.1.1.5, lijkt de Hoge Raad tot uitgangspunt te nemen dat onder het 'niet is en niet zal worden ontvangen' van de vergoeding onder omstandigheden (voor zover er geen sprake is van een terugbetaling) ook de 'ongedaanmaking van de handeling' en de 'prijsvermindering' moet worden geschaard. Dit zou betekenen dat het 'niet ontvangen' onder art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) een ruimere betekenis heeft dan de 'niet-betaling' onder art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (vanaf 2017). Ik acht dit twijfelachtig. Deze nuance doet in mijn optiek overigens niet af aan de inhoud van de in paragraaf 4.3.1.1 te bespreken jurisprudentie voor zover het gaat over de vraag onder welke omstandigheden een vergoeding geacht moet worden te zijn betaald in de zin van art. 29 Wet OB 1968.

paragraaf 4.3.1.3 ga ik in op het vereiste dat art. 29 Wet OB 1968 alleen toepassing vindt als aanvankelijk een vergoeding in rekening is gebracht. Paragraaf 4.3.1.4 gaat vervolgens in op de vraag of ten onrechte gefactureerde btw, die op grond van art. 37 Wet OB 1968 verschuldigd is geworden, bij niet-betaling op de voet van art. 29 Wet OB 1968 voor teruggaaf in aanmerking kan komen. In paragraaf 4.3.1.5 zet ik de nationale regeling vervolgens af tegen het Unierecht en in paragraaf 4.3.1.6 ga ik in op de verhouding van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 tot het rechtskarakter van de btw. Ik rond af in paragraaf 4.3.1.7

#### 4.3.1.1 *Gevallen van niet-betaling*

Het komt in het handelsverkeer veelvuldig voor dat een afnemer zijn leverancier niet betaalt. Hieraan kunnen verschillende oorzaken ten grondslag liggen. De afnemer is bijvoorbeeld betalingsonmachtig (bijvoorbeeld omdat een faillissement over hem is afgeroepen) of betalingsonwillig (bijvoorbeeld omdat een product gebreken vertoont). Ook het ongedaan maken van een handeling en het (achteraf) verlenen van een prijsvermindering kunnen ervoor zorgen dat de leverancier uiteindelijk minder voor zijn prestatie ontvangt dan aanvankelijk overeengekomen. Toch is het belangrijk om te realiseren dat deze laatste twee gevallen niet onder de categorie van niet-betaling kunnen worden geschaard, maar op zichzelf staande categorieën vormen.<sup>60</sup> Van een ongedaanmaking is immers sprake als partijen zich weer zijn gaan bevinden in de situatie waarin zij zich vóór sluiting van de overeenkomst bevonden. Dit is bij niet-betaling uitdrukkelijk niet het geval: voor toepassing van deze categorie dient de afnemer de overeengekomen prijs juist verschuldigd te blijven, moet de leverancier zijn vordering behouden en blijft de prestatie in stand. Een prijsvermindering daarentegen heeft van beide categorieën iets: de afnemer is niet langer (een deel van) de overeengekomen prijs verschuldigd<sup>61</sup> – in plaats daarvan is een aangepaste prijs verschuldigd – maar de prestatie en de (overgebleven) verplichtingen over en weer blijven bestaan<sup>62</sup>.

In deze paragraaf onderscheid ik verschillende vormen van '(niet-)betaling'.<sup>63</sup> Hierbij is een bijzondere rol weggelegd voor het civiele recht. Hoewel ik mij realiseer dat het (nationale) civiele recht niet doorslaggevend is bij de uitlegging van de btw-wetgeving,<sup>64</sup> kan het civiele recht in mijn optiek wel behulpzaam zijn bij de beoordeling of in een bepaald geval sprake is van (niet-)betaling. Zolang er parallel bestaat met het fiscale recht hoeft een uitstapje naar het civiele recht niet bezwaarlijk te zijn.<sup>65</sup> Of, zoals Rechtbank Gelderland het eerder treffend verwoordde:<sup>66</sup>

<sup>60</sup> Zie uitgebreid paragraaf 3.3.

<sup>61</sup> In zoverre kan een parallel worden getrokken naar de categorie van de 'ongedaanmaking van de handeling'.

<sup>62</sup> Hier is een parallel naar de categorie 'niet-betaling' op zijn plaats.

<sup>63</sup> Hoewel art. 29 lid 1 Wet OB 1968 enkel spreekt over 'niet-betaling', is de vraag naar wanneer sprake is van 'betaling' hieraan onlosmakelijk verbonden. Zo mag gevoeglijk worden aangenomen dat wanneer sprake is van 'betaling' er geen sprake (meer) kan zijn van 'niet-betaling'.

<sup>64</sup> Zie vooral HvJ 8 februari 1990, nr. C-320/88, *BNB* 1990/271 (*SAFE*) en HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00, *V-N* 2003/9.19 (*Maierhofer*).

<sup>65</sup> Aldus ook Simons in zijn noot bij HR 2 mei 1984, *BNB* 1984/295.

<sup>66</sup> Rechtbank Gelderland 16 september 2014, *V-N* 2015/33.25.26.

“16. De rechtbank is van oordeel dat op basis van de feiten beoordeeld moet worden wat de werkelijke bedoeling van de betrokken partijen is geweest en dat aan de hand daarvan moet worden beoordeeld of de afspraken uit de koopovereenkomst kwalificeren als een betaling voor de omzetbelasting. Nu artikel 29 van de Wet OB geen definitie van het begrip betaling geeft, en voor de uitleg van de bedoeling van [partijen; BH] uitleg van de door hen gesloten overeenkomst nodig is, zal aansluiting moeten worden gezocht bij het civielrechtelijke begrip betaling. Voorts dient bij de uitleg van de overeenkomst niet alleen te worden uitgegaan van de bewoordingen daarvan, maar tevens van hetgeen de partijen over en weer hebben verklaard en hetgeen zij te dien aanzien over en weer redelijkerwijs van elkaar mochten verwachten (het zogeheten Haviltex-criterium).”

Ik sluit mij hierbij aan. De vraag of sprake is van (niet-)betaling komt mijns inziens veelal aan op een weging van de relevante feiten en omstandigheden waarbij, zoals bij overeenkomsten doorgaans het geval,<sup>67</sup> tevens waarde moet worden gehecht aan de bedoeling van partijen.<sup>68</sup> Het zal dan ook niet verbazen dat de jurisprudentie over dit onderwerp veelal feitelijk van aard is. Het is wellicht daarom dat de rechtspraak over dit onderwerp oneindig lijkt.

Voor de vraag wanneer sprake is van (niet-)betaling in de zin van art. 29 Wet OB 1968 heb ik grofweg 30 arresten van de Hoge Raad en vele uitspraken van feitenrechtters bestudeerd. Een groot aantal van deze uitspraken (alle gewezen onder de vigeur art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017)) komt in deze paragraaf naar voren.<sup>69</sup> Belangrijke uitspraken, met name die van de Hoge Raad, haal ik expliciet aan. Bij enkele uitspraken volsta ik met een verwijzing. Ook jurisprudentie op het gebied van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) komt aan bod.<sup>70</sup> Zoals hiervoor (paragraaf 4.3.1) al opgemerkt, ben ik van mening dat het begrip ‘niet ontvangen’, zoals bedoeld in art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017), moet worden gelijkgeschakeld met het begrip ‘niet-betaling’ uit het huidige art. 29 Wet OB 1968. Hetzelfde dient mijns inziens te gelden voor toepassing van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017), waarin net als onder de huidige wettekst (lid 1 en 7) al werd gesproken van ‘niet-betaling’. Het komt mij daarom voor dat bedoelde rechtspraak zijn belang onder het art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) heeft behouden.

Wanneer een afnemer zijn leverancier niet betaalt (bijvoorbeeld vanwege een faillissement), zal de vraag of sprake is van (niet-)betaling doorgaans weinig aanleiding geven tot discussie. Dit is anders in de meer ‘exotische’ gevallen. Hierbij kan worden gedacht aan situaties waarin een derde partij zich mengt in de rechtsrelatie tussen de leverancier en de afnemer of partijen een (nadere) betalingsregeling overeenkomen. In het navolgende ga ik hier nader op in. Bij de inmenging van een derde denke men aan de betaling dóór een derde

67 HR 13 maart 1981, NJ 1981/635 (*Ermes/Haviltex*).

68 Vgl. Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 416.

69 Ik zal dus niet alle jurisprudentie over het begrip (niet-)betaling de revue laten passeren.

70 Bedacht moet worden dat de insteek van partijen in een procedure omtrent de vraag of een vergoeding wel of niet is betaald verschilt naar mate men procedeert over art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) (art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017)) of art. 29 lid 7 Wet OB 1968 (tot 2017) (art. 29 lid 2 Wet OB (tot 2017)). In de jurisprudentie over art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) is het veelal de belastingplichtige die bepleit dat een vergoeding niet is betaald en neemt de inspecteur een tegengesteld standpunt in. Als toepassing van art. 29 lid 2 Wet OB (tot 2017) in geschil is, is het juist de belastingplichtige die bepleit dat er is betaald en is het de inspecteur die van mening is dat sprake is van ‘niet-betaling’.

(paragraaf 4.3.1.1.1) en de betaling áán een derde (paragraaf 4.3.1.1.2).<sup>71</sup> Bij een (nadere) betalingsregeling (of andere betalingsvorm) kan worden gedacht aan de rechtsfiguren verrekening (paragraaf 4.3.1.1.3), kwijtschelding (paragrafen 4.3.1.1.4-4.3.1.1.6), schuldvernieuwing (paragraaf 4.3.1.1.7) en vermenging (paragraaf 4.3.1.1.8). Ook sta ik kort stil bij de vraag wat er gebeurt als partijen over en weer kwijting verlenen (paragraaf 4.3.1.1.9). In paragraaf 4.3.1.1.10 ga ik volledigheidshalve in op de verhouding van de categorie 'niet-betaling' tot de 'ongedaanmaking van de handeling' en de 'prijsvermindering'. Zoals ik in de inleiding van dit hoofdstuk al heb aangegeven, komen deze categorieën slechts aan de orde indien en voor zover zij van onderscheidend belang zijn bij de duiding van het begrip '(niet-)betaling'. In paragraaf 4.3.1.1.11 ga ik in op de vraag aan welke schulden een (gedeeltelijke) betaling moet worden toegerekend. Ik vang iedere paragraaf aan met een uiteenzetting van het civielrechtelijk kader,<sup>72</sup> alvorens in te gaan op de fiscale kwalificatie. Ik sluit af met een conclusie (paragraaf 4.3.1.1.12).

#### 4.3.1.1.1 Betaling door een derde (en subrogatie)

##### *Civielrechtelijk kader*

Art. 6:30 BW bepaalt dat een verbintenis door een ander dan de schuldenaar kan worden nagekomen. Deze derde kan slechts bevrijdend betalen, indien hij handelt tot kwijting van de schuldenaar. Dit betekent dat de derde bewust de op de schuldenaar rustende verbintenis (betaling van de koopsom) moet voldoen. Daarvan is geen sprake als de derde betaalt, omdat hij bijvoorbeeld bij vergissing denkt zelf de schuldenaar te zijn. De derde die betaalt, kan dit doen met of zonder opdracht, en met of buiten voorkennis van de schuldenaar.<sup>73</sup> Kwijting van de schuldenaar kan geschieden doordat de derde in naam van die schuldenaar ('betaling door de schuldenaar') of in eigen naam ('betaling door een derde') handelt. Dit onderscheid is met name relevant voor de mogelijkheid van subrogatie. Dit is – kort gezegd – de rechtsfiguur die ertoe strekt dat een vordering van de schuldeiser van rechtswege overgaat op een derde als deze derde de schuld van de schuldenaar inlost. In plaats van dat de verbintenis tenietgaat en de schuldenaar wordt bevrijd, gaat de verbintenis over op deze derde, die aldus in de plaats treedt van de schuldeiser.<sup>74</sup>

71 De mogelijkheid dat een derde aan een ander dan de schuldeiser betaalt (betaling door een derde aan een derde) laat ik in dit onderzoek buiten beschouwing.

72 Ik laat hierbij in het midden of het privaatrecht in een voorkomend geval dwingend of aanvullend van aard is. Met dwingend recht wordt bedoeld het recht waarvan niet bij overeenkomst kan worden afgeweken, zulks in tegenstelling tot aanvullend recht (ook wel regelend recht genoemd).

73 Asser/Sieburgh 6-I 2016/200.

74 Subrogatie is dus de indeplaatsstreding van een derde in de rechten van de schuldeiser ten gevolge van een betaling. Zie uitgebreid Asser/Sieburgh 6-II 2017/269 e.v.

Art. 6:150 BW regelt vier gevallen van subrogatie (a t/m d).<sup>75</sup> De eerste drie gevallen (a t/m c) berusten op het enkele feit dat een derde een schuld van een ander betaalt, dan wel een goed dat hem toebehoort of waarop hij anderszins een recht heeft, wordt uitgewonnen. Een voorbeeld is de derde-hypotheek- of derde-pandgever op wiens goed een hypotheek- of pandrecht rust tot zekerheid van de schuld van een ander (de schuldenaar), die geconfronteerd wordt met uitwinning van dat goed. Krachtens voornoemde bepaling gaat het vorderingsrecht van de schuldeiser alsdan over op deze derde, die aldus een vorderingsrecht 'verkrijgt' op de schuldenaar. Het vierde geval (d) betreft de subrogatie op grond van een overeenkomst tussen de derde die de vordering voldoet en de schuldenaar, mits de schuldeiser op het tijdstip van de betaling deze overeenkomst kende of daarvan in kennis was gesteld. Deze bepaling is bedoeld als tegenhanger van de cessie van een vordering.<sup>76</sup> Andere typerende voorbeelden van subrogatie zijn de hoofdelijk medeschuldenaar die verhaal zoekt op de hoofdschuldenaar (art. 6:12 BW) en de verzekeraar die in de plaats treedt van de verzekerde die een vordering tot schadevergoeding op een derde heeft als de verzekeraar de schade vergoedt (art. 7:962 BW). Kenmerkend voor de overgang van een vordering (of dit nu het gevolg is van subrogatie of cessie<sup>77</sup>) is dat bij de vordering behorende 'nevenrechten' mee overgaan naar de nieuwe schuldeiser (6:142 BW).<sup>78</sup> Voorbeelden zijn rechten van pand en hypotheek.<sup>79</sup>

#### *Fiscaalrechtelijk kader*

Ook vanuit fiscaal perspectief kan door een derde worden betaald. Dit volgt uit de definitie van de maatstaf van heffing. Art. 73 Btw-richtlijn bepaalt immers dat de maatstaf van heffing alles omvat wat de leverancier als tegenprestatie voor zijn prestatie van de afnemer of van een derde ontvangt. Hieronder vallen ook subsidies die rechtstreeks met de prijs samenhangen. Hiervoor is vereist dat de subsidie specifiek aan het gesubsidieerde orgaan wordt betaald om een welbepaalde prestatie te verrichten.<sup>80</sup> Het klassieke voorbeeld van een prijssubsidie betreft het door de gemeente gesubsidieerde toegangskaartje voor een wielercriterium.<sup>81</sup> Bij een prijssubsidie zal – wat betreft de betaling door de subsidieverstrekker – aan

75 Art. 6:150 BW luidt als volgt: 'Een vordering gaat bij wijze van subrogatie over op een derde: a. indien een hem toebehorend goed voor de vordering wordt uitgewonnen; b. indien hij de vordering voldoet omdat een hem toebehorend goed voor de vordering verbonden is; c. indien hij de vordering voldoet om uitwinning te voorkomen van een hem niet toebehorend goed, mits door de uitwinning een recht dat hij op het goed heeft, verloren zou gaan of de voldoening van een hem toekomend vorderingsrecht in gevaar zou worden gebracht; d. krachtens overeenkomst tussen de derde die de vordering voldoet en de schuldenaar, mits de schuldeiser op het tijdstip van de voldoening deze overeenkomst kende of hem daarvan kennis was gegeven.'

76 In die zin dat met een subrogatie de schuldenaar moet instemmen en met een cessie (in principe) de schuldeiser (Asser/Sieburgh 6-II 2017/282). Voor enkele verschillen tussen subrogatie en cessie verwijs ik naar Asser/Sieburgh 6-II 2017/276. Kenmerkend is dat een vordering bij subrogatie slechts op een derde overgaat voor zover zij is betaald, terwijl hiervoor bij cessie een leveringshandeling vereist is.

77 Cessie komt uitvoerig aan bod in paragraaf 4.3.4.5.

78 Zij het dat de overgang van nebenrechten bij subrogatie aan beperkingen kan zijn onderworpen (Asser/Sieburgh 6-II 2017/276).

79 Over de vraag of een eventueel vorderingsrecht op de Belastingdienst ook als nebenrecht kan worden beschouwd kom ik nog te spreken (paragraaf 4.3.4.5.1). In zijn noot bij HR 16 oktober 2009, JOR 2010, 35 lijkt Tekstra deze vraag bevestigend te beantwoorden.

80 HvJ 22 november 2001, nr. C-184/00, V-N 2001/42.16 (*Office des Produits Wallons*), r.o. 12.

81 HR 22 november 1978, BNB 1979/70.

toepassing van art. 29 Wet OB 1968 niet snel worden toegekomen, nu de subsidie moet worden beschouwd als een betaling in de zin van art. 29 Wet OB 1968.<sup>82</sup>

Een betaling door een derde (waaronder een prijssubsidie) kan alleen als een betaling worden aangemerkt als tussen de verrichte prestatie en de betaling een rechtstreeks verband bestaat.<sup>83</sup> Dit strookt mijns inziens met het civielrechtelijke vereiste dat een derde te allen tijde dient te handelen tot kwijting van de schuldenaar. Dat het vereiste van kwijting ook in het fiscale recht relevant is, getuigt HR 14 september 2012, BNB 2012/301. In deze zaak betrof het een bouwbedrijf dat de opdracht had gekregen een bedrijfsverzamelgebouw te realiseren. Dit gebeurde op een door de gemeente aan de opdrachtgever in erfpacht uit te geven terrein. Wegens financiële problemen bij de opdrachtgever bleef een groot deel van de bouwtermijnen onbetaald en werd de bouw stilgelegd. Niet veel later ging de opdrachtgever failliet. Ook de vestiging van het erfpachtrecht vond uiteindelijk geen doorgang. Het bouwbedrijf kwam vervolgens met de gemeente overeen dat het recht van erfpacht aan een tot de fiscale eenheid van het bouwbedrijf behorende vennootschap (hierna blijf ik gemakshalve spreken over het bouwbedrijf) zou worden uitgegeven. Daarop heeft het bouwbedrijf het (eeuwigdurend) recht van erfpacht op het terrein (mede omvattende de daarop door belanghebbende gerealiseerde gebouwen) verkregen.<sup>84</sup> Voor zover het de door de opdrachtgever onbetaalde bouwtermijnen betrof, heeft het bouwbedrijf de Belastingdienst verzocht om teruggaaf van btw op de voet van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017). De inspecteur kwam slechts ten dele aan het bouwbedrijf tegemoet. Volgens de inspecteur moest een deel van de onbetaalde termijnen toch geacht worden te zijn betaald, omdat een deel van de vergoeding zou zijn ontvangen in de vorm van de nieuwe opstallen die zich op het terrein bevonden toen de gemeente het recht van erfpacht vestigde en waarvoor de gemeente geen vergoeding had bedongen. Tussen deze verkrijging 'om niet' en de door het bouwbedrijf en de opdrachtgever overeengekomen prestatie zou een rechtstreeks verband bestaan. Met Hof Den Haag en A-G Van Hilten aan zijn zijde, komt de Hoge Raad tot de conclusie dat van een betaling van de bouwtermijnen geen sprake kan zijn. De Hoge Raad concludeert:

"3.2.3. (...) Voor de toepassing van deze bepaling [art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017); BH] heeft te gelden dat hetgeen de ondernemer van de afnemer of van een derde ontvangt alleen dan kan worden aangemerkt als (de ontvangst van) de vergoeding of een deel ervan, indien dat dient ter delging van de schuld van de afnemer. In 's Hof's (...) oordelen ligt besloten het oordeel dat het door de gemeente (...) (naar het middel betoogt in wezen 'om niet') doen toekomen van de opstallen op het terrein niet heeft gediend ter delging van de schuld van A (de opdrachtgever; BH) aan Bouwbedrijf en dat A in zoverre niet is gekweten. Dat oordeel geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting (...)."

82 Toepassing van art. 29 Wet OB 1968 zou uiteraard wel aan de orde kunnen zijn als de afnemer 'het door hem verschuldigd deel van de vergoeding' niet betaalt of wanneer de toegekende subsidie feitelijk niet door de subsidieverstrekker wordt uitbetaald.

83 Zonder rechtstreeks verband kan een betaling immers geen vergoeding vormen. Zie ook HR 10 januari 2014, BNB 2014/88, r.o. 3.4.2. In dezelfde zin: A-G van Hilten bij HR 14 september 2012, BNB 2012/301, pt. 5.2.2-5.2.3 en aldaar aangehaalde rechtspraak van het HvJ.

84 Dit voor een bedrag dat nauwelijks hoger was dan de canon waarvoor de opdrachtgever het onbebouwde terrein in erfpacht zou hebben verkregen als het recht van erfpacht gevestigd zou zijn geweest.

De Hoge Raad respecteert met zijn uitspraak de civielrechtelijk kaders. Omdat de derde in casu niet handelde tot kwijting van de opdrachtgever jegens het bouwbedrijf, kan van een betaling geen sprake zijn. Dit heeft tot gevolg dat het bouwbedrijf voor de volle omvang van de door de opdrachtgever niet betaalde bouwtermijn een recht op teruggaaf op de voet van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) toekomt. Dit oordeel komt mij juist voor.<sup>85</sup>

Een prijssubsidie dient naar mijn mening te worden beschouwd als een (gedeeltelijke) 'betaling door de schuldenaar': aangenomen moet worden dat de presterende ondernemer met de subsidie een deel van de vergoeding van de schuldenaar (de afnemer van de prestatie) heeft ontvangen. Interessant wordt het als sprake is van een 'betaling door een derde', dus wanneer de derde handelt in eigen naam. Illustratief zijn de woorden van Vervloed:<sup>86</sup>

"Wanneer meer dan twee personen bij een transactie zijn betrokken ontstaan er voor de beoordeling van de situatie in het kader van de Wet op de omzetbelasting 1968 bijna steeds problemen."

Ruim twintig jaar later hanteerde A-G Van Hilten woorden van gelijke strekking:<sup>87</sup>

"5.3.1. Zijn bij een transactie alleen de leverancier en zijn afnemer betrokken, dan zal de toepasbaarheid van artikel 29, lid 1, nog wel duidelijk zijn. Ingewikkeld(er) wordt het wanneer er een derde in het spel is en de leverancier een bedrag (laten we zeggen ter hoogte van de vergoeding plus de in rekening gebrachte omzetbelasting) ontvangt van een ander dan de afnemer."

Meer dan bij een 'betaling door de schuldenaar' rijst bij een 'betaling door de derde' de vraag in hoeverre de door een derde in eigen naam gedane betaling als een betaling ex art. 29 Wet OB 1968 kan worden aangemerkt.

HR 16 oktober 2009, *BNB* 2009/314 vormt een belangrijke uitspraak waarin de 'betaling door een derde' centraal stond. In de zaak die leidde tot dit arrest betrof het een inkoopcombinatie, waarbij men zich als vaste leverancier of als vaste afnemer kon aansluiten. Op basis van een overeenkomst met de vaste afnemers zou de inkoopcombinatie voor de afnemers zo gunstig mogelijk prijzen en condities bedingen bij de vaste leveranciers. De leveranciers waren hiermee verzekerd van een groep vaste afnemers en bovendien werd betaling door de inkoopcombinatie gegarandeerd. Deze droeg zorg voor betaling van de verschuldigde koopprijs die was overeengekomen tussen de vaste afnemer en de vaste leverancier. Met deze betaling werd in de vordering van de vaste leverancier gesubrogeerd: de inkoopcombinatie trad in de plaats van de vaste leverancier en nam het onderliggende vorderingsrecht op de vaste afnemer over. Toen een van de vaste afnemers failliet ging en de onderliggende vordering oninbaar werd, deed de inkoopcombinatie een beroep op art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017). De inkoopcombinatie was van mening dat zij met de betaling aan de leverancier het vorderingsrecht (inclusief) het recht op

85 Ter vergelijking kan nog worden opgemerkt dat in de situatie waarin de opdrachtgever wordt 'weggedacht' en het bouwbedrijf aanvankelijk al voor eigen rekening en risico het bedrijfsverzamelgebouw zou hebben gesticht er ook geen btw zou zijn geheven ter zake de opstallen. Het niet verlenen van een teruggaaf zou derhalve ook niet stroken met de neutraliteit van de btw.

86 Vervloed 1986 (inleiding).

87 In haar conclusie bij het hierna te bespreken arrest HR 16 oktober 2009, *BNB* 2009/314.



betaling van de leverancier had overgenomen, met andere woorden: dat de verbintenis in stand was gebleven en zij in de plaats trad van de leverancier. De leveranciers hadden de inkoopcombinatie bovendien gemachtigd een verzoek om teruggaaf te doen ex art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) bij de Belastingdienst. De fiscus en (later ook) het Hof Den Bosch<sup>88</sup> erkende dat met de subrogatie de vordering van de vaste leverancier op de inkoopcombinatie was overgegaan, maar konden zich niet vinden in de stelling van de inkoopcombinatie dat daarmee ook het recht op teruggaaf van btw was overgegaan. Volgens de fiscus en het hof was de vordering voorafgaand aan de overgang namelijk al door de inkoopcombinatie *namens de schuldenaar* voldaan en daarmee door de leverancier ontvangen in de zin van art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017).<sup>89</sup> Een beroep op het factoorbesluit<sup>90</sup> mocht de inkoopcombinatie volgens het hof evenmin baten, omdat de vergoeding door de vaste leverancier reeds was ontvangen en niet werd voldaan aan de definitie van factoorovereenkomst. Omdat in cassatie het geschil zich hoofdzakelijk toespitste op de vraag of de inkoopcombinatie een gerechtvaardigd beroep openstond op het factoorbesluit en de Hoge Raad deze vraag positief beantwoordde (ik kom hierover nog te spreken<sup>91</sup>), werd aan de materiële rechtsvraag (of art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) op zichzelf wel of niet toepassing vindt) niet toegekomen. Daar over merk ik het volgende op.

Naar mijn mening geven de feiten en omstandigheden in deze zaak aanleiding om te veronderstellen dat in het onderhavige geval sprake was van subrogatie ex art. 6:150 onderdeel d BW. De vergoeding ter zake van de door de vaste leverancier verrichte prestaties werd immers krachtens een overeenkomst (tussen de inkoopcombinatie en de vaste afnemer) voldaan, met overgang van het onderliggende vorderingsrecht naar de inkoopcombinatie tot gevolg.<sup>92</sup> Anders dan het hof overwoog, veronderstelt dit dat de inkoopcombinatie niet namens de schuldenaar, maar de vordering van de leverancier op *eigen naam* heeft voldaan. Ik ben het met Van Hilten eens dat deze situaties op zichzelf niet wezenlijk van elkaar verschillen.<sup>93</sup> Ook bij een betaling door een derde, handelend op eigen naam (subrogatie), wordt de schuldeiser *betaald* voor de door hem verrichte prestatie. Dat de inkoopcombinatie vervolgens in de plaats treedt van de schuldeiser voor wat betreft de vordering doet daaraan niet af. De indeplaatstreding maakt de inkoopcombinatie immers nog geen leverancier. Bovendien geldt dat het vorderingsrecht, dat vanwege de subrogatie overgaat, bestaat uit de vergoeding plus het btw-bedrag en dit vorderingsrecht correspondeert met een schuld

88 Hof Den Bosch 3 januari 2008, V-N 2008/49.2.1.

89 R.o. 4.3-4.4. Volgens het hof was sprake van financieringsovereenkomst met garantiestellingen, zonder dat daarbij vorderingen werden overgedragen. Daaruit en uit de overweging dat het hof oordeelt dat de inkoopcombinatie namens de schuldenaar zou hebben betaald (en niet zoals bij subrogatie het geval is: op eigen naam) zou kunnen worden afgeleid dat het hof de subrogatie betwist.

90 Paragraaf 4.3.4.4.3.

91 Paragraaf 4.3.4.4.2.

92 Aldus ook A-G Van Hilten in pt. 5.3.3.3 van haar conclusie.

93 Pt. 5.3.3.3 van haar conclusie.



van de afnemer. In het vorderingsrecht ligt geen btw-vordering op de fiscus besloten.<sup>94</sup> Ervan uitgaande dat de vaste leverancier door de betaling van de inkoopcombinatie de vergoeding heeft ontvangen, zou naar mijn smaak geen recht op teruggaaf op de voet van 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) bestaan. Dit recht bestaat naar mijn mening ook niet bij de vaste leverancier. Evenmin zou bij de vaste afnemer een correctie kunnen plaatsvinden.<sup>95</sup>

#### 4.3.1.1.2 Betaling aan een derde

##### *Civielrechtelijk kader*

Onder omstandigheden kan een schuldenaar aan een ander dan de schuldeiser bevrijdend betalen. Het gaat hierbij in de eerste plaats om een ander, die in plaats van de schuldeisers bevoegd is de betaling te ontvangen. Hierbij kan worden gedacht aan iemand die volmacht van de schuldeiser heeft tot het in ontvangst nemen van betalingen of de curator in een faillissement van de schuldeiser (art. 68 Fw).<sup>96</sup> In de tweede plaats kan betaling plaatsvinden aan een ander dan degene die in plaats van de schuldeisers bevoegd is de betaling te ontvangen. Hiervoor zijn met name art. 6:32-6:34 BW van belang. In deze artikelen wordt met zoveel woorden bepaald dat betaling aan een ander dan de schuldeiser of diens gemachtigde de schuldenaar bevrijdt, ingeval:

1. de schuldeiser de betaling heeft bekrachtigd of erdoor is gebaat (6:32 BW); of
2. de schuldenaar op redelijke gronden heeft aangenomen dat de derde-ontvanger als schuldeiser tot de betaling gerechtigd was of dat uit anderen hoofde aan hem moest worden betaald (6:34 BW).<sup>97</sup>

In het tweede geval kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een betaling aan de oorspronkelijke schuldeiser, nadat deze zijn vorderingen heeft gecedeerd of de vordering bij wijze van subrogatie op een ander is overgegaan.<sup>98</sup>

Overeenkomstig hetgeen ik hiervoor – bij de betaling door een derde – heb overwogen, zou een betaling aan de gevolmachtigde van de schuldeiser kunnen worden aangehaald als een 'betaling aan *de schuldeiser*' en zou een betaling aan een ander dan de schuldeiser of diens gemachtigde kunnen worden aangeduid als een 'betaling aan *een derde*'.

94 Ook een overgang van een vorderingsrecht krachtens cessie maakt dat het recht op teruggaaf van btw niet overgaat op de verkrijger. Verschil met subrogatie is echter dat een cessie niet strekt tot betaling van het vorderingsrecht. De betaling in het kader van een cessie strekt – anders dan bij subrogatie – enkel tot de overdracht van het vorderingsrecht en niet tot voldoening van de vordering. Anders dan bij cessie is de overgang van het vorderingsrecht bij subrogatie enkel een rechtsgevolg.

95 Over de positie van de afnemer kom ik te spreken in hoofdstuk 6.

96 De derde die in de plaats van de schuldeiser bevoegd is de betaling te ontvangen, haal ik hierna gemakshalve aan als de 'gevolmachtigde'.

97 De ware schuldeiser heeft vervolgens wel een verhaalsrecht op de derde-ontvanger (art. 6:36 BW).

98 Asser/Sieburgh 6-I 2016/220.

*Fiscaalrechtelijk kader*

Anders dan bij de betaling door een derde, volgt uit de Btw-richtlijn niet zonder meer dat betaling ook aan een derde kan plaatsvinden. Art. 73 Btw-richtlijn voorziet immers enkel in een betaling door een derde. Omdat de Btw-richtlijn niet expliciet stelt dat (ook) btw verschuldigd is over bedragen die aan een ander dan de leverancier (moeten) worden betaald, komt het mij voor dat over aan derde verschuldigde bedragen in principe geen btw verschuldigd is en aan art. 29 Wet OB 1968 in zoverre niet wordt toegekomen.<sup>99</sup> Immers: van een verlaging van de maatstaf van heffing kan dan geen sprake zijn.

Van deze situatie moet worden onderscheiden het geval waarin de schuldenaar het door hem *aan de leverancier verschuldigde bedrag* aan een ander dan de leverancier betaalt. De maatstaf van heffing is in dat geval een gegeven. De vraag is dan of een dergelijke betaling ervoor zorgt dat niet (langer) sprake is van niet-betaling in de zin van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn c.q. art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (vanaf 2017), zodat voor een correctie van de maatstaf van heffing geen plaats is. Dat betalingen aan een derde ertoe kunnen leiden dat de vergoeding geacht moet worden te zijn betaald, blijkt uit HR 18 december 1991, *BNB* 1992/131. Daarin betrof het een werknemer van een autoverkoopbedrijf, die de koopprijzen inde ter zake van door hem namens het autobedrijf verkochte auto's, zonder daartoe bevoegd te zijn. In het geding was op welk tijdstip de autohandelaar de btw op grond van het kasstelsel<sup>100</sup> verschuldigd werd. De Hoge Raad komt tot de conclusie dat het autobedrijf de btw bij ontvangst van de koopprijzen door de werknemer verschuldigd is geworden en de vergoeding derhalve geacht moet worden te zijn betaald:

“3.3. Het Hof heeft immers [met juistheid; BH] geoordeeld dat niet gesteld en evenmin aannemelijk is dat de kopers wisten of redelijkerwijs moesten vermoeden, dat zij de koopprijs van de auto, die hun door B [de werknemer; BH] was verkocht, niet rechtsgeldig aan deze zouden kunnen betalen, en veeleer aannemelijk is dat B ten opzichte van de kopers namens de BV [het autobedrijf; BH] heeft gehandeld, zowel wat betreft de verkoop van de auto als wat betreft de inning van de koopprijs. In dit oordeel ligt besloten dat het Hof aannemelijk heeft geacht dat de BV door B namens haar te laten optreden als vorenomschreven, jegens die kopers de schijn heeft gewekt dat zij rechtsgeldig aan deze zouden kunnen betalen, zodat deze kopers, afgaande op deze schijn van bevoegdheid van B, door hun betaling van de koopsom aan hem jegens de BV zijn gekweten.”

Ook in dit arrest trekt de Hoge Raad een parallel naar het civiele recht. Aangenomen moet worden dat een betaling aan een derde tot voldoening van de vergoeding strekt, indien en voor zover de afnemer jegens de leverancier wordt gekweten. Het komt mij dan ook voor dat, wanneer een door de afnemer verrichte betaling door een derde wordt onderschept en de afnemer desondanks wordt gekweten jegens de leverancier in de situatie waarin btw verschuldigd is geworden op grond van het factuurstelsel,<sup>101</sup> aan toepassing van art. 29 Wet OB 1968 niet wordt toegekomen. Mijns inziens ligt bij kwijting ook meteen de grens. Wordt de debiteur niet gekweten van zijn schuld, dan kan betaling aan een derde ook niet worden aangemerkt als een voldoening van de schuld. Art. 29 Wet OB 1968 kan dan wel toepassing vinden.

<sup>99</sup> Dit zou anders zijn als de derde een dienst zou hebben verricht aan de betaler.

<sup>100</sup> Bij toepassing van het kasstelsel vindt art. 29 Wet OB 1968 geen toepassing. Zie ook paragraaf 1.2.3.

<sup>101</sup> Vgl. art. 13 Wet OB 1968 en Hof Arnhem 18 november 1982, *BNB* 1984/68.

## 4.3.1.1.3 Verrekening

*Civilrechtelijk kader*

Verrekening (ook wel schuldvergelijking of compensatie genoemd) kan worden omschreven als het tenietgaan van verbintenissen omdat – kort gezegd – twee partijen elkaars schuldenaar en schuldeiser zijn: een schuld wordt met een vordering verrekend (art. 6:127 e.v. BW). Deze vorm van ‘betaling met gesloten beurzen’ is veelal eenvoudiger dan dat de schulden over en weer door (separate) betaling moeten worden gekweten. Door verrekening gaan de schulden teniet, en wel voor het geheel als beide schulden even groot zijn en anders voor de omvang van de kleinste schuld. De verrekening onderscheidt zich van de andere vormen van tenietgaan van verbintenissen (zoals de hierna te bespreken ‘afstand’ of ‘vermenging’), doordat zij (bij schulden van gelijke omvang) steeds de ondergang van twee schulden over en weer tot gevolg heeft.<sup>102</sup> Verrekening vindt niet van rechtswege plaats, maar moet door één van de partijen worden ingeroepen. Deze dient bovendien verrekeningsbevoegd te zijn (art. 6:127 lid 2 BW).

*Fiscaalrechtelijk kader*

Fiscaal gezien moet verrekening worden aangemerkt als een vorm van betaling. In dat kader zijn twee arresten van belang: HR 19 december 1990, BNB 1991/58 en HR 22 oktober 2004, BNB 2005/11. Ik behandel deze kort.

In HR 19 december 1990, BNB 1991/58 betrof het een opdrachtgever die aan een aannemer opdracht had gegeven tot de bouw van een bedrijfspand. Omdat de bouw niet liep volgens plan, stelde de opdrachtgever zich op het standpunt dat de aannemer jegens hem schadelijkt was geworden wegens wanprestatie. De opdrachtgever staakte op een gegeven moment de betaling van de bouwtermijnen. Omdat de vorderingen op een gegeven moment reeds meer dan twee jaren opeisbaar waren, stelde de inspecteur zich op het standpunt dat de opdrachtgever de door hem ter zake van de bouwtermijnen in aftrek gebrachte btw verschuldigd was geworden op de voet van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017).<sup>103</sup> De opdrachtgever was het hier niet mee eens, omdat hij van mening was dat de vordering van de aannemer door middel van verrekening was voldaan. De Hoge Raad besliste in het voordeel van de inspecteur. Ten aanzien van het betoog van de opdrachtgever overwoog de Hoge Raad (cursivering en toevoeging tussen vierkante haakjes van mijn hand):<sup>104</sup>

“4.4. [Het beroep op compensatie] faalt eveneens, omdat – *ofschoon betaling in de zin van het tweede lid van artikel 29 ook door schuldvergelijking kan plaatsvinden* – de enkele omstandigheid dat belanghebbende op compensatie (...) heeft geanticipeerd, niet een betaling in de zin van artikel 29, lid 2, van de Wet oplevert (...).”

De Hoge Raad bevestigt hiermee dat verrekening een wijze van betaling vormt in de zin van art. 29 Wet OB 1968, maar voegt daaraan toe dat het enkel anticiperen op verrekening

<sup>102</sup> Asser/Sieburgh 6-II 2017/220.

<sup>103</sup> Deze termijn bedraagt thans één jaar (paragraaf 6.3.2.3).

<sup>104</sup> Hierbij moet worden opgemerkt dat gedurende het fiscale geding er nog een aantal civielrechtelijke procedures aanhangig waren, zodat de verrekening nog niet was komen vast te staan.

onvoldoende is. Naar de mening van de Hoge Raad heeft verrekening alleen dan een betaling tot gevolg als de compensatie ook daadwerkelijk heeft plaatsgehad.<sup>105</sup>

In HR 22 oktober 2004, *BNB* 2005/11 ging het om een groothandel in farmaceutische producten die bemiddelingsdiensten had verricht aan een van haar klanten. De betreffende klant kwam vervolgens in financiële moeilijkheden te verkeren. Echter: voordat de klant in moeilijkheden geraakte, had zij nog een lening verstrekt aan een derde. Partijen besloten daarop een overeenkomst met elkaar aan te gaan, op grond waarvan de vordering van de groothandel zou worden verrekend met de schuld van de betreffende derde. Vervolgens werd de klant failliet verklaard. Uit de hofuitspraak kan worden opgemaakt dat de curator de (beoogde) verrekening niet accepteerde en dat de verrekening (civielrechtelijk) niet tot stand gekomen was.<sup>106</sup> De groothandel stelde zich derhalve op het standpunt dat er recht op teruggaaf van btw bestond ex art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017). Het hof was het hier niet mee eens en concludeerde dat, aangezien partijen een verrekening van de openstaande facturen van de groothandel met de openstaande leenschuld waren overeengekomen en partijen ook dienovereenkomstig hadden gehandeld, geen sprake was van een situatie waarin de vergoeding niet was voldaan.<sup>107</sup> De Hoge Raad casseerde het oordeel van het hof (mijns inziens terecht gelet op HR 19 december 1990, *BNB* 1991/58) en verwees de zaak naar een ander hof voor verdere behandeling.<sup>108</sup> Het verwijzingshof lijkt (dit is niet helemaal duidelijk) de groothandel vervolgens te volgen in de stelling dat de beoogde verrekening slechts een 'poging' was om de vordering geheel of gedeeltelijk te innen, zodat van betaling geen sprake kon zijn en redelijkerwijs moest worden aangenomen dat betaling achterwege zou blijven. In het daaropvolgend cassatieberoep<sup>109</sup> lijkt dit door de Hoge Raad als een vaststaand gegeven te worden beschouwd, waarna het geschil zich toespitst op de vraag of de groothandel het verzoek om teruggaaf wel of niet tijdig had gedaan.

Ook in lagere rechtspraak komt terug dat verrekening leidt tot betaling in de zin van art. 29 Wet OB 1968. Ik verwijs bijvoorbeeld naar Hof Den Bosch 11 oktober 2012, *NTR* 2012/2509.

#### 4.3.1.1.4 Kwijtschelding

##### *Civielrechtelijk kader*

Art. 6:160 lid 1 BW bepaalt dat een verbintenis tenietgaat door een overeenkomst van de schuldeiser met de schuldenaar, waarbij de schuldeiser van zijn vorderingsrecht afstand

<sup>105</sup> Mocht de compensatie later (na het verstrijken van de tweejaarstermijn) wel komen vast te staan, dan zou de opdrachtgever in casu in een benarde positie komen te verkeren. Anders dan art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) kent art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) geen herzieningsmogelijkheid voor het geval de vergoeding later alsnog wordt betaald. Vgl. paragraaf 4.3.3 (wat betreft de positie van de leverancier).

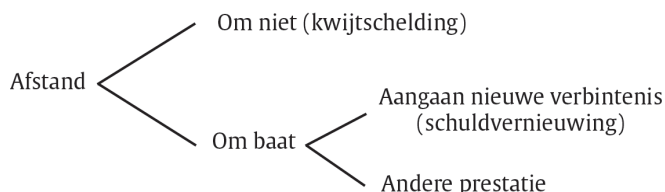
<sup>106</sup> Zo zou compensatie niet aan de orde kunnen zijn tussen twee afzonderlijke rechtssubjecten. Dit was in mijn optiek anders geweest als de overeenkomst zo was ingericht dat de klant de vordering op de derde aan de groothandel zou hebben overdragen ten titel van betaling. Dit blijkt echter niet uit het arrest. Het feitencomplex is nogal ingewikkeld.

<sup>107</sup> R.o. 4.3 van de hofuitspraak (Hof Arnhem 28 augustus 2003, nr. 01/2117).

<sup>108</sup> Hof Den Bosch 15 november 2007, *V-N* 2008/22.1.4.

<sup>109</sup> HR 16 oktober 2009, *BNB* 2010/208. Zie uitgebreid paragraaf 4.3.2.1.

doet. Door de afstand gaan het vorderingsrecht (met al zijn nevenrechten) en de corresponderende schuld teniet.<sup>110</sup> Een afstand kan om niet of tegen een tegenprestatie geschieden. Wanneer de tegenprestatie bestaat uit een nieuwe verbintenis, die voor de tenietgedane in de plaats treedt, wordt ook wel van schuldvernieuwing gesproken (daarover meer in paragraaf 4.3.1.1.7). Afstand om niet wordt ook wel kwijtschelding<sup>111</sup> of 'het prijsgeven van een vordering' genoemd. Wanneer de kwijtschelding betrekking heeft op een deel van het vorderingsrecht<sup>112</sup> wordt ook wel gesproken van een 'korting' of een 'prijsvermindering'.<sup>113</sup> Bovenstaande gedaanten van de afstand laten zich als volgt samenvatten:



Bedacht moet worden dat het doen van afstand een meerzijdige rechtshandeling is en derhalve wilsovereenstemming vereist.<sup>114</sup> Afstand (en dus het verlenen van een prijsvermindering) kan dus niet eenzijdig geschieden. Dat afstand een meerzijdige rechtshandeling betreft, volgt ook uit de mogelijkheid dat het initiatief tot afstand ook bij de schuldenaar kan liggen. Ik denk in het bijzonder aan het zogenoemde schuldeisersakkoord, dat in en buiten faillissement en surseance door een schuldenaar aan zijn schuldeisers kan worden aangeboden.<sup>115</sup> Een percentageakkoord komt in de praktijk het meest voor. Schuldeisers nemen dan genoegen met een gedeeltelijke, vaak procentuele, voldoening van hun vordering en verlenen de schuldenaar in de regel (gedeeltelijke) kwijtschelding van

110 Asser/Sieburgh 6-II 2017/333.

111 Asser/Sieburgh 6-II 2017/312-313, met aldaar aangehaalde literatuur. Aangenomen mag worden dat kwijtschelding onder de reikwijdte van art. 6:160 BW valt. In het oude Burgerlijk Wetboek was kwijtschelding separaat geregeld. Deze kon om niet of onder bezwarende titel geschieden. Het is gerechtvaardigd om onder kwijtschelding thans enkel de afstand om niet te verstaan.

112 Er is dan sprake van een gedeeltelijke afstand om niet.

113 Dit neemt niet weg dat een korting of een prijsvermindering niet 100% van de vordering kan bedragen. Hiervoor zal in de praktijk weer veelal de term 'kwijtschelding' worden gebruikt.

114 Wilsovereenstemming wordt bij een kwijtschelding overigens al gauw aangenomen (art. 6:160 lid 2 BW). Het kan echter voorkomen dat een schuldenaar niet wenst dat zijn schuld ook tenietgaat. Dit kan in de gevoelsfeer liggen, maar er kan ook een (juridisch) belang zijn bij instandhouding van de schuld (Asser/Sieburgh 6-II 2017/315).

115 Fiscale aspecten rondom het akkoord bespreek ik uitvoerig in paragraaf 6.3.3.1.

hun vordering tegen finale kwijting<sup>116</sup>.<sup>117</sup> Een akkoord kan echter ook een andere vorm aannemen. Andere akkoordvarianten zijn bijvoorbeeld de omzetting van vorderingen in een achtergestelde of converteerbare geldlening, omzetting in aandelenkapitaal (dit zijn vormen van schuldvernieuwing – zie paragraaf 4.3.1.1.7) en de overdracht van vorderingen (ook wel overnameconstructie genaamd).<sup>118</sup>

#### *Fiscaalrechtelijk kader*

Het doen van afstand om niet heeft tot gevolg dat de schuldeiser zijn vordering niet geheel zal ontvangen. Toepassing van art. 29 Wet OB 1968 ligt dan ook voor de hand. Dat het prijsgeven van een vordering inderdaad leidt tot een recht op teruggaaf ex art. 29 Wet OB 1968 volgt uit HR 30 maart 2007, BNB 2007/186. In deze zaak had belanghebbende een vordering op zijn afnemer prijsgegeven door eerder uitgereikte factureren (voor verrichte diensten) te crediteren. De Hoge Raad overwoog:

“3.4. Artikel 29, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet bepaalt dat op verzoek teruggaaf van omzetbelasting wordt verleend, voor zover de vergoeding niet is en niet zal worden ontvangen. In 's Hofs oordeel ligt besloten het oordeel dat belanghebbende op een tijdstip voorafgaande aan het onderwerpelijke tijdvak de vorderingen (...) heeft prijsgegeven. In het geval een vordering wordt prijsgegeven, ontstaat het recht op teruggaaf in het tijdvak waarin het prijsgeven plaatsvindt. (...).”<sup>119</sup>

Opvallend in deze zaak is een overweging van Hof Arnhem,<sup>120</sup> waarbij mij niet duidelijk wordt of de Hoge Raad het hof hierin volgt. Volgens het hof moet namelijk een onderscheid worden gemaakt tussen (i) een prijsvermindering die betrekking heeft op een verrichte levering of dienst en (ii) een prijsvermindering die wordt verleend met het oog op de (niet-)betaling van de in rekening gebrachte vergoeding teneinde een teruggaaf van btw te verkrijgen. Het hof is bijzonder stellig (cursivering van mijn hand):

“4.8. Het Hof is voorts van oordeel dat het *niet voor redelijke twijfel vatbaar* is dat de prijsvermindering als bedoeld in artikel 11, C, eerste lid, van de Zesde richtlijn betrekking moet hebben op de door de presterende ondernemer verrichte levering of dienst (vgl. in nagenoeg

116 Dit verdient een kanttekening. In HR 31 januari 1992, V-N 1993/2685, 23 is beslist dat een faillissementsakkoord, waarin partijen over en weer finale kwijting verlenen (paragraaf 4.3.1.1.9), geen kwijtschelding van de restschuld tot gevolg heeft. In plaats daarvan – en dit wordt in de civiele literatuur tot uitgangspunt genomen (Soedira 2011, p. 195-198) – moet een in het akkoord opgenomen kwijting worden opgevat als een verklaring dat het recht om de voldoening van de restantvordering af te dwingen wordt prijsgegeven en dat de restantvordering als (niet afdwingbare) natuurlijke verbintenis (art. 6:3 BW) blijft voortbestaan (r.o. 3.3-3.4). Let wel: deze lezing geldt niet zonder meer voor het akkoord buiten faillissement of surseance. De vraag kan worden opgeworpen of partijen in een faillissements- of surseanceakkoord anders (lees: een partiele kwijtschelding) kunnen overeenkomen. Gelet op de algemene contractsvrijheid zou ik menen van wel. Echter: ook wanneer de restantvordering als natuurlijke verbintenis zou blijven voortbestaan, zou art. 29 lid 1 Wet OB 1968 toepassing moeten vinden, weliswaar mogelijk niet op de grond van prijsvermindering, maar op de grond van niet-betaling.

117 Vgl. HR 24 augustus 1999, BNB 1999/393 en HR 29 maart 1995, BNB 1996/244.

118 Zie nader Van Oers 2007a, p. 21-28.

119 De Hoge Raad voegt hier nog aan toe dat het prijsgeven van een vordering niet hoeft plaats te vinden door middel van (een aan de wettelijke vereisten compliant) (credit)factuur. Deze overweging mocht belanghebbende overigens niet baten nu hij het verzoek om teruggaaf over het verkeerde tijdvak had gedaan.

120 Hof Arnhem 15 december 2005, V-N 2006/174.7.

dezelfde zin de beslissing van de Hoge Raad in het arrest van 12 maart 2004, nr. 38.910, *BNB* 2004/215) en dat *daarmee niet wordt bedoeld de prijsvermindering die wordt verleend met het oog op de (niet-)betaling van de in rekening gebrachte vergoeding of het verkrijgen van een teruggaaf van reeds op aangifte voldane omzetbelasting*. Uit hetgeen belanghebbende naar voren heeft gebracht (...) leidt het Hof af dat belanghebbende met de prijsvermindering laatstbedoeld oogmerk had. Ook daarom moet het subsidiaire standpunt worden afgewezen.”

Dit standpunt wordt niet nader gemotiveerd.<sup>121</sup>

Ik kan mij hier niet in vinden. Naar mijn idee is het motief waaronder een belastingplichtige een vordering prijsgeeft niet relevant voor de vraag of sprake is van een prijsvermindering. Het lijkt mij dat een prijsvermindering ook kan plaatsvinden met het oog op niet-betaling of vermeende oninbaarheid van een vordering, zoals bij een crediteurenakkoord in de regel het geval is.<sup>122</sup> Ook het Unierecht bevat geen aanwijzingen dat het motief waaronder een prijsvermindering plaatsvindt relevant is voor de betekenis van bedoeld begrip en de invulling daarvan onder art. 90 lid 1 Btw-richtlijn. Zoals ik in paragraaf 3.3 reeds uitvoerig heb betoogd, moet het onderscheid tussen beide categorieën worden gevonden in het feit dat de schuldeiser bij ‘niet-betaling’ zijn vordering volledig blijft behouden en bij een ‘prijsvermindering’ de vordering (gedeeltelijk) tenietgaat. Steun voor bovenbedoelde opvatting kan overigens ook worden gevonden in de totstandkomingsgeschiedenis bij art. 29 Wet OB 1968. In de toelichting op het Besluit op de Omzetbelasting 1940 werd opgemerkt dat een prijsvermindering zowel op zakelijke (kortingen, omzetpremies en dergelijke) als op persoonlijke (insolvabiliteit van de koper) gronden kan berusten.<sup>123</sup>

In dit verband zou wellicht kunnen worden betoogd dat het verlenen van een prijsvermindering tot nihil in btw-technische zin niet tot de mogelijkheden behoort. Hierbij kan worden verwezen naar HvJ *Kuwait Petroleum*.<sup>124</sup> Zoals ik in paragraaf 3.3.3.1.1 betoogd heb, gaat deze vlieger mijns inziens echter enkel op daar waar het prijsverminderingen betreft die op het moment van het verrichten van de prestatie zijn of worden verleend (en derhalve direct van invloed zijn op de maatstaf van heffing). Dit geldt niet voor prijsverminderingen nadat de prestatie is verricht (zoals bedoeld in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn). Dat een (prijs) vermindering van de vergoeding tot nihil toepassing van art. 29 Wet OB 1968 niet in de

121 Eenzelfde standpunt lijkt te worden gehuldigd in Rechtbank Den Haag 30 augustus 2012, V-N 60.23.6, r.o. 9 (waarin wordt gesproken over een ‘onzakelijke kwietschelding’). Dat een prijsvermindering met het oog op de (niet-)betaling niet kan leiden tot teruggaaf van btw volgt ook niet uit het door het hof geciteerd arrest van de Hoge Raad, waarin het enkel de vraag betrof of een bepaalde korting moest worden aangemerkt als een prijsvermindering in de zin van art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (tot 2017).

122 In dat geval moet wel steeds worden bepaald welke van de twee categorieën aanleiding geeft tot vermindering van de vergoeding. Zie ook het hierna in paragraaf 4.3.1.1.10 te bespreken arrest HR 24 augustus 1999, *BNB* 1993/393.

123 Paragraaf 4.2.1. Zie ook memorie van toelichting bij art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) (*Kamerstukken II* 1952/53, 2602, nr. 3, p. 37-38), waarin werd overwogen dat ‘de reden waarom het in rekening gebrachte bedrag niet (...) wordt ontvangen [hetgeen mijns inziens ziet op alle categorieën; BH] dan wel gedeeltelijk wordt terugbetaald [dit lijkt enkel te zien op de prijsvermindering; BH], kan (...) zijn gelegen in het feit dat de ondernemer op de vergoeding alsnog een vermindering verleend (...)’.

124 HvJ 27 april 1999, nr. C-48/97, V-N 1999/27.15 (*Kuwait Petroleum*). In dezelfde zin: A-G Overgaauw (pt. 3.14) bij HR 8 februari 2008, *BNB* 2008/126.



weg staat, kan ook worden opgemaakt uit HR 8 februari 2008, *BNB* 2008/126.<sup>125</sup> Hoewel de feiten geen aanleiding gaven voor de conclusie dat een prijsvermindering tot nihil was beoogd en art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) derhalve niet van toepassing werd geacht, kan uit de bewoordingen van de Hoge Raad worden opgemaakt dat art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) wel toepassing had gevonden als een dergelijke prijsvermindering wel was beoogd.<sup>126</sup>

4.3.1.1.5 *Intermezzo: het verschil tussen art. 29 lid 1 onderdeel a en b Wet OB 1968 (tot 2017)*

Onder art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) was niet altijd duidelijk of de kwijtschelding van een vordering onder de reikwijdte van art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) of art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (tot 2017) moest worden geschaard. Het is wellicht daarom dat in rechtspraak het onderscheid tussen bedoelde bepalingen ook niet vaak wordt gemaakt.<sup>127</sup> Het hiervoor aangehaalde arrest (HR 30 maart 2007, *BNB* 2007/186) vormt hierop een uitzondering. Het heeft er alle schijn van dat de Hoge Raad bedoelde prijsvermindering baseert op art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017).<sup>128</sup> En dit terwijl juist art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (tot 2017) spreekt over 'een vermindering van de vergoeding'. Ook HR 29 mei 2015, *BNB* 2015/183<sup>129</sup> vormt een uitzondering. In de zaak die leidde tot dat arrest had belanghebbende aan haar klant een recht verleend vijf jaar lang gebruik te mogen maken van de naam 'Commodore'.<sup>130</sup> Vervolgens ontstond er discussie over de betaling van de vergoeding: belanghebbende was van mening dat de klant gehouden was betalingen te verrichten conform een overeengekomen betaalschema, terwijl de klant van mening was dat zij het betaalschema mocht aanpassen en een deel van de termijnbetalingen op een later moment mocht verrichten. De voet bij stuk houdende belanghebbende wenste daarop de overeenkomst te beëindigen en stuurde haar klant een creditnota voor de onbetaald gebleven termijnen.<sup>131</sup> De eveneens niet toegevende klant was het hier niet mee eens en zond de creditnota retour. Belanghebbende heeft vervolgens bij haar aangifte omzetbelasting (over het vierde kwartaal 2008) het gecrediteerde btw-bedrag teruggevraagd. De hamvraag was of belanghebbende terecht aanspraak had gemaakt op de teruggaaf van btw. Hof Arnhem-Leeuwarden beantwoordde deze vraag ontkennend. Volgens het hof had belanghebbende onder verwijzing naar art. 90 lid 1 Btw-richtlijn niet aannemelijk gemaakt dat de overeenkomst was beëindigd of dat belanghebbende

<sup>125</sup> Dit arrest wordt behandeld in paragraaf 4.3.1.1.10.

<sup>126</sup> Temeer nu het hof (nr. BK-02/04107) in deze zaak wel had aangenomen dat de vermindering tot nihil als een prijsvermindering ex art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (tot 2017) moest worden aangemerkt.

<sup>127</sup> Zie bijvoorbeeld HR 4 september 1991, *BNB* 1991/315, waarin de Hoge Raad enkel refereert aan art. 29 lid 1 Wet OB 1968. Een goede kwalificatie diende echter wel een belang. Een verzoek om teruggaaf ex art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (tot 2017) kon namelijk – anders dan een verzoek op de voet van art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) – direct via de reguliere btw-aangifte worden gedaan. Daarover meer in paragraaf 4.3.5.

<sup>128</sup> Aldus de geciteerde rechtsoverweging (r.o. 3.4).

<sup>129</sup> Zie ook mijn aantekening bij dit arrest in *FED* 2015/88.

<sup>130</sup> Uitgangspunt is dat sprake is van een eenmalige dienst (het ter beschikking stellen van een merkenrecht voor een bepaalde periode). Zie in dat kader r.o. 3.1 van de hofuitspraak.

<sup>131</sup> Belanghebbende betoogde dat zij als gevolg van het beëindigen van de overeenkomst de creditnota had verzonden, maar dat beide gebeurtenissen op zichzelf stonden (hetgeen overigens door de inspecteur werd betwist).



een prijsvermindering had verleend. Het enkel uitreiken van een creditnota was voor dit laatste volgens het hof niet voldoende. Ook een beroep op art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (tot 2017) mocht belanghebbende niet baten, aangezien het hof van oordeel was dat deze bepaling veronderstelt dat de vergoeding eerst is ontvangen en het niet voldoen van (een deel van) de in rekening gebrachte vergoeding niet gelijk kan worden gesteld met het terugbetalen in de zin van bedoelde bepaling. Dan is het woord aan de Hoge Raad. Hij begint:

“2.4.1. (...) Een situatie bedoeld in artikel 29, lid 1, letter a, van de Wet doet zich onder meer voor indien de ondernemer jegens zijn afnemer te kennen geeft dat hij afziet van het vorderen van de niet-betaalde vergoeding of het niet-betaalde gedeelte daarvan. Niet is noodzakelijk dat de overeenkomst op grond waarvan de vergoeding moet worden betaald, is ontbonden of beëindigd en evenmin dat de ondernemer achteraf een prijsvermindering heeft verleend. Het is aan de ondernemer aannemelijk te maken dat de desbetreffende vergoeding geheel of gedeeltelijk niet is en niet zal worden ontvangen.”

Omdat het hof heeft volstaan met het geven van een oordeel over de vraag of de overeenkomst was beëindigd of er een prijsvermindering was verleend en niet rept over de vraag of sprake was van niet-betaling (belanghebbende had haar verzoek daarop gegrond), casseert de Hoge Raad het oordeel van het hof. Vervolgens merkt de Hoge Raad over toepassing van art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (tot 2017) het volgende op:

“2.4.3. [...] artikel 29, lid 1, aanhef en letter b, van de Wet niet van toepassing; BH] wanneer, zoals in dit geval, de vergoeding (nog) niet aan de ondernemer is betaald, ook niet indien het gaat om bij het verrichten van de levering of de dienst in rekening gebrachte bedragen die pas achteraf behoeven te worden betaald (betalingstermijnen). Indien de afnemer in gebreke is en in gebreke blijft met betrekking tot het betalen daarvan heeft de ondernemer die de levering of de dienst heeft verricht, (...) recht op teruggaaf op de voet van artikel 29, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet.”

De Hoge Raad verwijst de zaak vervolgens naar Hof Den Bosch voor nader feitenonderzoek ten aanzien van de categorie niet-betaling. Hij geeft het hof mee dat het hiervoor niet voldoende is als het afzien van het vorderen van betaling gekoppeld is aan de voorwaarde dat de overeenkomst was beëindigd. Hof Den Bosch<sup>132</sup> komt uiteindelijk tot de conclusie dat belanghebbende niet *onvoorwaardelijk*<sup>133</sup> heeft afgezien van betaling, zodat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat zij de betalingstermijnen niet meer zou ontvangen. Ik kan mij hierin vinden: omdat van een beëindiging van de overeenkomst geen sprake was, kan van een prijsvermindering ook geen sprake zijn. Bovendien komt het mij voor dat als de overeenkomst wel zou zijn beëindigd het verzoek om teruggaaf op die grond had moeten zijn gestoeld, indien en voor zover aan de voorwaarden voor deze categorie zou zijn voldaan.<sup>134</sup>

132 Hof Den Bosch 3 juni 2016, V-N 2016/50.15.

133 Dat een prijsvermindering onvoorwaardelijk moet zijn, dat wil zeggen: zonder voorbehoud door de leverancier én de afnemer voor akkoord moet worden bevonden, ligt besloten in het wederkerig karakter van de kwijtschelding. Dit kan ook worden opgemaakt uit HR 24 augustus 1999, BNB 1999/393, waarin een aantal crediteuren slechts voorwaardelijk instemden met een door de debiteur gedaan betalingsvoorstel strekkende tot een schuldeisersakkoord.

134 Vgl. 3.3.1. Zie paragraaf 4.3.1.1.10 over de verhouding tussen de drie in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn en art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (vanaf) opgesomde categorieën.

Met zijn grammaticale uitleg schept de Hoge Raad enige duidelijkheid over de vraag waar art. 29 lid 1 onderdeel a en b Wet OB 1968 (tot 2017) van elkaar verschillen. Doordat de Hoge Raad (i) overweegt dat het voor de toepassing van art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) niet noodzakelijk is dat de overeenkomst wordt ontbonden of dat de ondernemer een prijsvermindering heeft verleend en (ii) in algemene bewoordingen tot uitgangspunt neemt dat art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (tot 2017) geen toepassing vindt als de vergoeding niet eerst door de leverancier is ontvangen c.q. is betaald, is het mijns inziens rechtvaardig te concluderen dat de 'ongedaanmaking van de handeling' en de 'prijsvermindering' uit art. 90 lid 1 Btw-richtlijn doorwerken in zowel art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) als art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (tot 2017). Bij de categorie van niet-betaling ligt dit genuanceerd. Hoewel deze categorie naar haar aard enkel een basis lijkt te vinden in art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017), kan worden bepleit dat niet-betaling zich ook kan voordoen onder art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (tot 2017). Ik denk hierbij aan de (wellicht hypothetische) situatie waarin de leverancier een deel van vergoeding aan de leverancier terugbetaalt, maar dat deze terugbetaling niet kan worden aangemerkt als een prijsvermindering, bijvoorbeeld omdat deze op weerstand stuit van de afnemer (zodat van een prijsvermindering geen sprake kan zijn vanwege het ontbreken van instemming van de afnemer).<sup>135</sup> Met het onderscheid tussen art. 29 lid 1 onderdeel a en b Wet OB 1968 (tot 2017) kan wat betreft de categorie 'prijsvermindering' een verband worden gelegd naar haar betekenis in het Unierecht. Zoals betoogd, kunnen prijsverminderingen worden onderverdeeld in prijskortingen en -rabatten: van een korting is sprake als de afnemer op het moment van de handeling een lagere prijs betaalt<sup>136</sup> en van een rabat is sprake als (een deel van) de reeds betaalde prijs aan de afnemer wordt terugbetaald.<sup>137</sup> Zodoende kan worden volgehouden dat art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) doelt op prijskortingen en art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (tot 2017) ziet op prijsrabatten.<sup>138</sup>

Ook in het hierna te bespreken arrest HR 4 september 1991, *BNB* 1991/315<sup>139</sup> lijkt de Hoge Raad een dubbele wettelijke basis van de in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn bedoelde categorieën te onderkennen. Uit dit arrest kan met enige lenigheid van geest worden opgemaakt dat de ontbinding van de overeenkomst zowel onder art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 als onder art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 kan worden geschaard.<sup>140</sup> Derhalve kan worden volgehouden dat art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) tevens de categorie van de 'ongedaanmaking van de handeling omvat', 'indien als gevolg daarvan de tegenover de prestatie bedongen vergoeding niet is of zal worden ontvangen'. Wordt de vergoeding als

<sup>135</sup> Vgl. het in paragraaf 4.3.1.1.10 te bespreken arrest HR 8 februari 2008, *BNB* 2008/126.

<sup>136</sup> Ik zou menen dat daaronder ook de situatie kan worden geschaard dat de afnemer achteraf een lagere prijs hoeft te betalen.

<sup>137</sup> HvJ 29 mei 2001, nr. C-86/99, *V-N* 2001/35.27 (*Freemans*), r.o. 23 (paragraaf 3.3.3.1).

<sup>138</sup> Vgl. art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017), waarin wordt gesproken over enerzijds 'niet of niet geheel zal betalen' en anderzijds 'terugontvangen'. Omdat beide situaties zijn vervat in één bepaling is het onderscheid aan de zijde van de afnemer minder relevant.

<sup>139</sup> Paragraaf 4.3.1.1.10.

<sup>140</sup> Zie met name r.o. 3.9.

gevolg van de ongedaanmaking terugbetaald, dan kan worden betoogd dat art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (tot 2017) toepassing vindt.<sup>141</sup>

Het door de Hoge Raad aangebrachte onderscheid tussen art. 29 lid 1 onderdeel a en b Wet OB 1968 (tot 2017) zou niet mijn voorkeur hebben gehad. Hoewel de vergoeding in alle in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn opgesomde gevallen (uiteindelijk) niet wordt ontvangen,<sup>142</sup> heb ik art. 29 lid 1 Wet OB 1968, met de wetenschap dat deze richtlijnconform moest worden uitgelegd,<sup>143</sup> namelijk altijd zo gelezen dat onderdeel a de wettelijke pendant vormde van de categorie 'niet-betaling' en dat onderdeel b moest worden aangemerkt als de wettelijke basis voor de categorieën 'prijsvermindering'<sup>144</sup> en 'ongedaanmaking van de handeling'. Dat de vergoeding dan niet in alle gevallen feitelijk zou zijn *terugbetaald* (omdat deze simpelweg niet was ontvangen) zou hieraan niet hebben afgedaan.<sup>145</sup> Het thans door de Hoge Raad aangebrachte onderscheid lijkt ook niet te stroken met het uitgangspunt van de wetgever bij de invoering van art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017). De wetgever lijkt 'niet-betaling' namelijk gelijk te schakelen met het 'niet is en niet zal worden ontvangen' uit art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017).<sup>146</sup> Hoe het ook zij: voor de uitleg van het begrip '(niet-)betaling' en de in deze paragraaf (4.3.1.1) aangehaalde jurisprudentie, welke weliswaar onder vigeur van art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) is gewezen, lijkt het hiervoor aangebrachte onderscheid tussen art. 29 lid 1 onderdeel a en b Wet OB 1968 (tot 2017) niet relevant. Tenzij anders aangegeven, ga ik daar gemakshalve ook van uit.<sup>147</sup>

#### 4.3.1.1.6 Kwijtschelding (vervolg)

Uit het vorenstaande blijkt dat een prijsvermindering grond is voor teruggaaf op de voet van art. 29 lid 1 Wet OB 1968. Vooralsnog is niet duidelijk geworden wat in fiscale zin onder een prijsvermindering moet worden verstaan. Met name de overweging van de Hoge Raad in *BNB 2015/183*, dat het afzien van het vorderen van betaling ook onder de

141 Een alternatieve benadering voor het door de Hoge Raad in dit arrest gemaakte onderscheid zou zijn dat art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) is voorbehouden aan diensten en dat art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (tot 2017) enkel betrekking zou hebben op goederenleveringen. In laatstbedoelde bepaling wordt immers gesproken over 'goederen'.

142 Zie ook de toelichting van de commissie op het aanvankelijke voorstel voor art. 11C lid 1 Zesde richtlijn, *V-N 1973/18A*, p. 758.

143 Zie het reeds aangehaalde arrest HR 4 september 1991, *BNB 1991/315*.

144 Vlg. HR 12 maart 2004, *BNB 2004/215*.

145 Aldus ook A-G Van Hilten bij HR 29 mei 2015, *BNB 2015/183*, pt. 6-10-6.12. Ik citeer: "Uit de vorenbedoelde richtlijnconforme uitlegging van artikel 29, lid 1, van de Wet, vloeit voort dat teruggaaf van belasting ook dient plaats te vinden indien een vermindering van de vergoeding is verleend die niet leidt tot een terugbetaling van de vergoeding als genoemd in onderdeel b, van artikel 29, lid 1, van de Wet, omdat er nog niet of niet volledig is betaald. (...) Naar uit het voorgaande volgt is het Hof mijns inziens in zoverre van een onjuiste rechtsopvatting uitgegaan door (...) te oordelen dat het bepaalde in artikel 29, lid 1, onderdeel b, van de Wet alleen toepassing kan vinden voor zover de vergoeding wordt terugbetaald."

146 Zie uitgebreid paragraaf 4.3.1 en de aldaar aangehaalde bronnen.

147 Ook in literatuur is getracht de verschillen tussen art. 29 lid 1 onderdeel a en b Wet OB 1968 (tot 2017) te duiden. Zo heeft Tuk (1979, p. 257-258) bijvoorbeeld eens betoogd dat art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (tot 2017) alleen ziet op prijsverminderingen die worden verleend om redenen die zijn gelegen in de levering van goederen of diensten en niet in de betaling daarvan en dat art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) enkel betrekking heeft op betalingsreducties.

reikwijdte van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) valt, ook al is geen sprake van een (achteraf) verleende prijsvermindering, zaait verwarring. Hieruit lijkt te volgen dat het afzien van het vorderen van betaling zowel onder de noemer van 'niet-betaling' als onder de noemer van 'prijsvermindering' zou kunnen vallen. Helaas wordt niet duidelijk wat het onderscheidend criterium is. Ook hier zou een koppeling gemaakt kunnen worden naar het civiele recht. Verdedigd kan worden dat het afzien van het vorderen van betaling als een prijsvermindering (of kwijtschelding) moet worden aangemerkt, wanneer de afnemer zich met het afzien kan verenigen; bestaat er geen wilsovereenstemming, dan zou de categorie niet-betaling voor de hand liggen.<sup>148</sup> Deze benadering past mijns inziens ook in het Unierecht. Ik heb namelijk eerder al eens betoogd dat het vereiste van wederkerigheid, lees: dat een prijsvermindering door de afnemer moet worden geaccepteerd, ook onder het Unierecht zou moeten gelden.<sup>149</sup> De maatstaf van heffing omvat op basis van art. 73 Btw-richtlijn namelijk alles wat de ondernemer verkrijgt of moet verkrijgen. Als de leverancier met een prijsvermindering de maatstaf van heffing (achteraf) eenzijdig zou kunnen aanpassen en de afnemer – wellicht in het theoretische geval – toch de gehele vergoeding betaalt (omdat hij het niet eens is met de prijsvermindering), zou er over een lager bedrag btw verschuldigd zijn dan het bedrag dat daadwerkelijk door de leverancier wordt ontvangen. Dit druist in tegen het fundamenteel beginsel van de Btw-richtlijn dat btw wordt geheven over de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie.<sup>150</sup> Bovendien zou de afnemer op grond van art. 185 Btw-richtlijn – de spiegelbeeldbepaling van art. 90 Btw-richtlijn – mogelijk kunnen worden geconfronteerd met een corresponderende correctie van de door hem in aftrek gebrachte btw, terwijl hij wel de gehele vergoeding aan de leverancier heeft betaald. Dit maakt meteen dat ik twijfels heb over de juistheid van de gedachte dat het enkele afzien van het vorderen van betaling via de categorie van niet-betaling zou moeten kunnen leiden tot een teruggaaf van btw. Voor die categorie blijft het naar mijn mening vereist dat de leverancier zijn vordering moeten blijven behouden.<sup>151</sup>

Hoewel het eenzijdig afzien van een vordering naar mijn mening nog niet maakt dat het vorderingsrecht tenietgaat (en aan het tweede vereiste wordt voldaan), hoeft echter niet zonder meer sprake te zijn van niet-betaling. De schuldenaar kan – zoals we zagen – besluiten om toch te betalen. Het ligt dan op de weg van de schuldeiser om aan te tonen dat de schuldenaar ook niet zal betalen, en wel op andere gronden dan het accepteren van het afzien van de vordering door de schuldeiser (dan zal immers sprake zijn van een prijsvermindering).<sup>152</sup> Kortom: het enkele afzien van het vorderen van betaling zou mijns inziens op zichzelf nog geen (fiscaal)juridische gevolgen met zich moeten brengen. In haar conclusie bij HR 29 mei 2015, *BNB 2015/183* lijkt A-G Van Hilten hier anders over te denken. Omdat de Btw-richtlijn noch de Wet OB 1968 voorschrijft dat een prijsvermindering moet zijn *overeengekomen*, is A-G Van Hilten van oordeel dat de leverancier eenzijdig, achteraf, een korting kan verlenen die leidt tot vermindering van de vergoeding: voorwaarde is dat de ondernemer die de prestatie heeft verricht zijn vordering op de afnemer daadwerkelijk

148 Al is dit laatste twijfelachtig. Dat licht ik aansluitend toe.

149 Zie mijn aantekening bij HR 29 mei 2015, *FED 2015/88*.

150 Vgl. HvJ 19 december 2012, nr. C-310/11, *V-N 2013/11.15 (Grattan)*, r.o. 30.

151 Zie uitgebreid paragraaf 3.3.2.

152 Dit brengt me weer tot de gedachte dat niet-betaling veelal zal zien op situaties waarin de schuldenaar onmachtig of onwillig is om de vordering te voldoen.

(gedeeltelijk) prijsgeeft. Ik deel deze opvatting – onder verwijzing naar bovenstaand betoog – niet. Ik zou dan ook menen dat de fiscale equivalent van de kwijtschelding moet worden gevonden in de ‘prijsvermindering’. De categorie ‘niet-betaling’ is ter zake niet relevant. Hierbij merk ik nog op dat een kwijtschelding ook in fiscalibus een afstand ‘om niet’ impliceert. Als het prijsgeven van een vordering namelijk samenhangt met een prestatie van de debiteur, die bijvoorbeeld als gehele of gedeeltelijke betaling van de vordering moet worden aangemerkt,<sup>153</sup> dan wordt aan toepassing van art. 29 Wet OB 1968 naar mijn mening niet toegekomen.<sup>154</sup>

Benadrukt moet worden dat art. 29 lid 1 Wet OB 1968 enkel ziet op prijsverminderingen achteraf, dat wil zeggen: nadat de prestatie is verricht. Met prijsverminderingen die al zijn verkregen op het tijdstip waarop de prestatie wordt verricht, moet bij het bepalen van de (initiële) maatstaf van heffing al rekening worden gehouden.<sup>155</sup> Een bijzondere situatie doet zich voor als een vooruitbetaling wordt gedaan. In dat geval vormt de vooruitbetaling (een deel van) de vergoeding en dient de maatstaf van heffing op dat moment (deels) te worden vastgesteld.<sup>156</sup> Als vervolgens vóórdat de prestatie wordt verricht een prijsvermindering wordt verleend, dan valt deze vermindering dus niet onder de reikwijdte van art. 29 lid 1 Wet OB 1968. Deze bepaling komt pas om de hoek kijken vanaf het moment dat de prestatie is verricht. Dit neemt niet weg dat in die gevallen geen teruggaaf van btw kan plaatsvinden. Hiertoe zou de leverancier mijns inziens een rechtstreeks beroep openstaan op art. 79 onderdeel b Btw-richtlijn (al dan niet via art. 8 lid 5 onderdeel a Wet OB 1968). In zoverre moet dat wat vóór het verrichten van de prestatie is betaald hooguit worden beschouwd als een voorlopige vergoeding.<sup>157</sup> Bedacht moet worden dat deze systematiek niet opgaat voor de categorieën ‘ongedaanmaking van de handeling’ en ‘niet-betaling’<sup>158</sup>. Hiervoor geldt namelijk niet de voorwaarde dat de handeling eerst moet zijn verricht. Dit betekent dat wanneer bijvoorbeeld een overeenkomst wordt ontbonden, vóórdat de handeling wordt verricht (en de btw wel reeds verschuldigd is geworden)<sup>159</sup> art. 29

153 Zie ook art. 6:45 BW. Partijen kunnen afspreken dat er genoeg wordt genomen met een betaling door middel van een andere prestatie dan die aanvankelijk verschuldigd was. Het verrichten van de andere prestatie heeft alsdan het karakter van nakoming van de oorspronkelijke verbintenis. Zie ook Asser/Sieburgh 6-I 2016/233. Vgl. paragraaf 4.3.1.1.9.

154 Aldus ook Rechtbank Den Haag 30 augustus 2012, V-N 60.23.6, r.o. 9.

155 Aldus ook paragraaf 3.3.3.1.

156 Hieraan doet in mijn optiek niet af dat in HvJ 27 oktober 1993, nr. C-281/91, V-N 1993/4006, 27 (*Muys en De Winter*) is beslist dat de maatstaf van heffing pas op het tijdstip van levering moet worden bepaald. Dit arrest zag immers niet op de situatie dat btw verschuldigd werd anders dan vanwege het plaatsvinden van het belastbaar feit (art. 63 Btw-richtlijn), zoals vanwege een vooruitbetaling (art. 65 Btw-richtlijn) – zie in dat verband HvJ 21 februari 2006, nr. C-419/02, BNB 2006/172 (*BUPA Hospitals*), r.o. 44-48 en HvJ 13 maart 2014, nr. C-107/13, V-N 2014/16.21 (*FIRIN*) (paragraaf 5.3.2.3) – of vanwege de ontvangst van de vergoeding of het uitreiken van de factuur (art. 66 Btw-richtlijn).

157 Vgl. HR 15 januari 2010, BNB 2010/82 en de lezenswaardige conclusie van A-G Van Hilten bij dit arrest.

158 Waarbij ik weldra opmerk dat een teruggaaf vanwege niet-betaling, voordat de handeling is verricht, zich moeilijk laat voorstellen, aangezien de btw vóór het verrichten van de handeling enkel op grond van een vooruitbetaling verschuldigd kan worden. Zie in dat verband met name HvJ 21 februari 2006, nr. C-419/02, BNB 2006/172 (*BUPA Hospitals*), r.o. 44-48 en HvJ 16 mei 2013, nr. C-169/12, V-N 2013/32.24 (*TNT Express*), r.o. 23. Zie ook paragraaf 3.3.1.5.

159 Krachtens vooruitbetaling ex art. 13 lid 2 Wet OB 1968 (art. 65 Btw-richtlijn).

lid 1 Wet OB 1968 ‘gewoon’ toepassing vindt. Dit volgt ook uit HR 26 november 1986, *BNB* 1987/305.<sup>160</sup> Daarin ging het om een ontwikkelaar die een aannemer opdracht had gegeven tot de bouw van een bungalow. De aannemer stuurde vervolgens een tweetal voorschotnota's.<sup>161</sup> De ontwikkelaar bracht de op deze nota's vermelde btw daarop in aftrek. Nog voordat de aannemer de bungalow had opgeleverd, werd de overeenkomst ontbonden. De Hoge Raad concludeerde:

“4.2. (...) Dit brengt mede dat belanghebbende ingevolge artikel 29, lid 2, van de Wet op het tijdstip van de ontbinding van de overeenkomst de door hem ter zake van voormelde facturen in aftrek gebrachte belasting naar evenredigheid verschuldigd is geworden.”

De Hoge Raad lijkt daarbij niet al te veel waarde te hechten aan de tekst van art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017), welke lijkt te suggereren dat de prestatie eerst moet zijn verricht wil van een correctie sprake kunnen zijn. Lid 2 heeft het immers over ‘aan hem verrichte [en niet ‘te verrichten’; BH] leveringen van goederen en diensten’.

Tot slot is het goed om te beseffen dat een prijsvermindering alleen dan onder de reikwijdte van art. 29 Wet OB 1968 valt als deze daadwerkelijk strekt tot vermindering van de maatstaf van heffing. Dit volgt uit HR 17 februari 1993, *BNB* 1993/125.<sup>162</sup> Daarin betrof het een coöperatieve vereniging die van haar leden vee inkocht. Omdat een dochteronderneming van de vereniging aanzienlijke verliezen leed, werden de leden verplicht om naar rato van hun leveringen een bedrag te storten op de bankrekening van de vereniging. De vraag deed zich voor of de vereniging de door haar genoten aftrek op de voet van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) diende te herzien. De Hoge Raad beantwoordde deze vraag positief. De door de leden gedane stortingen diende te worden beschouwd als terugontvangen vergoedingen, aangezien ‘het voor de toepassing van artikel 29, lid 2, van de Wet vereiste rechtstreekse verband tussen de door de leden aan belanghebbende verrichte leveringen van vee en de door de leden verrichte stortingen aanwezig was.’ Het vereiste van een rechtstreeks verband volgt ook uit het hiervoor aangehaalde arrest HR 15 januari 2010, *BNB* 2010/82, waarin de Hoge Raad heeft bevestigd dat een schadevergoeding wegens (te) late oplevering van vastgoed alleen dan kan kwalificeren als een prijsvermindering als er een rechtstreeks verband bestaat tussen de prijsvermindering en de oorspronkelijk door de ondernemer verrichte prestatie. Dit komt mij juist voor.<sup>163</sup>

#### 4.3.1.1.7 Schuldvernieuwing

##### *Civielrechtelijk kader*

Zoals hiervoor (paragraaf 4.3.1.1.4) al opgemerkt gaat een verbintenis teniet als een schuldeiser van zijn vorderingsrecht afstand doet. Wanneer hier een tegenprestatie tegenover staat

<sup>160</sup> Welke zaak overigens toepassing van art. 29 lid 2 Wet OB (tot 2017) betrof.

<sup>161</sup> De btw werd vanwege de daaropvolgende (vooruit)betaling op de voet van art. 13 Wet OB 1968 verschuldigd en kon overeenkomstig art. 15 Wet OB 1968 in aftrek worden gebracht (r.o. 4.1 van onderhavig arrest).

<sup>162</sup> In dezelfde zin: HR 2 oktober 1991, *BNB* 1991/322, r.o. 3.3.

<sup>163</sup> Het rechtstreekse verband komt tot uitdrukking in HvJ 24 oktober 1996, nr. C-317/94, *V-N* 1996/4573 (*Elida Gibbs*) (paragraaf 3.3.3.3). Vgl. paragraaf 4.3.1.1.1 over betaling door een derde en het aldaar eveneens van belang zijde rechtstreeks verband.

die bestaat uit een nieuwe verbintenis, wordt ook wel gesproken van 'schuldvernieuwing' of 'novatie'. Net als bij een reguliere betaling, verrekening of kwijtschelding wordt bij schuldvernieuwing een einde gemaakt aan de bestaande rechtsbetrekking tussen de schuldeiser en schuldenaar. Het grote verschil is echter dat er bij schuldvernieuwing onmiddellijk een nieuwe rechtsbetrekking ontstaat, die in de plaats treedt van de oude rechtsbetrekking. Er kunnen drie smaken van schuldvernieuwing worden onderscheiden.<sup>164</sup> De nieuwe verbintenis is er een tussen:<sup>165</sup>

1. de oude schuldenaar jegens de oude schuldeiser (objectieve schuldvernieuwing);
2. een nieuwe schuldenaar jegens de oude schuldeiser (passieve schuldvernieuwing);
3. de oude schuldenaar jegens een nieuwe schuldeiser (actieve schuldvernieuwing).

De laatste twee worden ook wel aangeduid als subjectieve schuldvernieuwing (of subjectieve novatie).<sup>166</sup> Een vierde variant zou erin bestaan dat passieve en actieve schuldvernieuwing samenvallen: er vindt een vervanging van zowel de schuldenaar als de schuldeiser plaats.<sup>167</sup>

Bij de eerste variant kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het omzetten van de verplichting om een bepaald bedrag te betalen in de verplichting om een bepaalde zaak te leveren. Ook wanneer bijvoorbeeld een geldschuld van een vennootschap wordt omgezet in een verplichting tot het leveren van aandelen is sprake van een objectieve schuldvernieuwing. In deze gevallen wordt de bestaande verbintenis vervangen door één met andere inhoud. Objectieve schuldvernieuwing kan daarnaast plaatsvinden door een verandering van de oorzaak van de verbintenis. Hierbij kan worden gedacht aan het omzetten van een geldschuld in een leenschuld. De scheidslijn tussen schuldvernieuwing en verrekening (paragraaf 4.3.1.1.3) kan evenwel dun zijn, maar zolang de handelwijze van partijen beantwoordt aan de kenmerken van schuldvernieuwing (het in het leven roepen van een nieuwe verbintenis ter vervanging van een andere verbintenis) geniet de kwalificatie van schuldvernieuwing de voorkeur.<sup>168</sup> Daarnaast zal steeds moeten worden onderzocht of het de bedoeling van partijen is geweest zich geheel los te maken van de bestaande verbintenis. Zo zal van schuldvernieuwing in beginsel geen sprake zijn als de omvang van een verplichting wordt gewijzigd. In het geval de omvang van de verplichting wordt gereduceerd zal veeleer sprake zijn van afstand c.q. kwijtschelding van een gedeelte van de schuld, hetgeen op verschillende overwegingen kan berusten. Te denken valt aan bevoordelingsbedoeling, coulance, et cetera.<sup>169</sup> Ikzelf denk aan het voorbeeld waarin een ondernemer een handelsvordering omzet in een geldlening, maar de nominale waarde van de geldlening lager is dan die van handelsvordering, bijvoorbeeld in het kader van een crediteurenakkoord.<sup>170</sup> Het ligt in dat verband in mijn optiek voor de hand om aan te nemen dat de crediteur voor het verschil een kwijtschelding heeft verleend.

164 Ik som deze niet enkel op vanwege het begrip, maar ook omdat de varianten elders in dit onderzoek terugkomen (zie bijvoorbeeld paragraaf 4.3.4.4.3 en 4.3.4.6).

165 Asser/Sieburgh 6-II 2017/313.

166 Deze term is in zoverre misleidend dat bij subjectieve novatie óók objectieve novatie optreedt, omdat de bestaande verbintenis ook bij subjectieve novatie ten onder gaat (Asser/Sieburgh 6-II 2017/329).

167 Asser/Sieburgh 6-II 2017/332.

168 Asser/Sieburgh 6-II 2017/328.

169 In die gevallen zal derhalve sprake zijn van een afstand om niet (Asser/Sieburgh 6-II 2017/325).

170 Paragraaf 6.3.3.1.5.



Bij de tweede variant moet worden gedacht aan het geval waarin C (de nieuwe schuldenaar) een schuld heeft aan B (de oude schuldenaar) en deze voldoet door zich jegens A, de schuldeiser van B, te verbinden, zodat C door B en B door A uit zijn verbintenis wordt bevrijd. Een nieuwe schuldenaar wordt daarmee in de plaats gesteld van de vorige schuldenaar. Dit vindt plaats op grond van een overeenkomst tussen drie partijen. Hierbij is de medewerking van de schuldeiser (A) steeds noodzakelijk en bovendien moet A afstand doen van zijn vordering jegens de oude schuldenaar (B).<sup>171</sup> Bedoelde afstand van A jegens B is er mijns inziens een om baat: A zal immers alleen afstand willen doen van een vorderingsrecht als hij daar een vordering op C voor terugkrijgt.

#### *Voorbeeld 4.1*

Ondernemer A levert goederen aan ondernemer B (laten we zeggen voor 100, te verhogen met 20 btw (bij een btw-tarief van 20%)), die op zijn beurt de goederen voor een gelijk bedrag doorlevert aan ondernemer C. A heeft aldus een vordering op B van 120 en B heeft voor een gelijk bedrag een vordering op C. Partijen komen vervolgens overeen dat C bedoeld bedrag rechtstreeks aan A zal voldoen.

In voornoemd voorbeeld zal A door B en B door C worden 'betaald' en zal A een (nieuwe) vordering verkrijgen op C (krachtens een nieuwe rechtsbetrekking).

Bij de derde variant denke men aan het geval dat B (de oude schuldeiser) een vordering heeft op C en een schuld heeft aan A (de nieuwe schuldeiser), welke schuld B voldoet doordat C zich jegens A verbindt, zodat C door B en B door A uit zijn verbintenis wordt bevrijd. Ook hier is sprake van een driepartijenovereenkomst. Anders dan bij de passieve schuldvernieuwing is in deze variant de medewerking van de schuldenaar een vereiste. De praktische uitwerking is evenwel gelijk aan die van de passieve schuldvernieuwing.

#### *Fiscaalrechtelijk kader*

Ook fiscaal gezien moet schuldvernieuwing worden beschouwd als een vorm van betaling.

Dit kan onder meer worden opgemaakt uit het hiervoor (paragraaf 4.3.1.1.6) aangehaalde arrest HR 17 februari 1993, *BNB* 1993/125. Daarin had de betreffende coöperatie (welke met een naheffing ex art. 29 lid 2 Wet OB (tot 2017) werd geconfronteerd), met betrekking tot de door de leden terugbetaalde vergoedingen in verband met door de coöperatie ingekocht vee, nog in stelling gebracht dat voor zover deze leden het door hen verschuldigde bedrag in termijnen mochten betalen, sprake was geweest van de omzetting van een leenschuld, zodat moest worden aangenomen dat de oorspronkelijke schuld door objectieve schuldvernieuwing was voldaan en naheffing op grond van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) niet mogelijk was. Dit betoog werd echter door de Hoge Raad verworpen, omdat de enkele omstandigheid dat door de vereniging was toegestaan dat haar leden de ontstane schuld met bijbetaling van rente in termijnen zouden betalen, niet wegnam dat deze schuld haar grondslag vond in de verplichting tot terugbetaling van de door de leden ter zake de aan de vereniging verrichte leveringen van vee ontvangen vergoeding.

<sup>171</sup> Asser/Sieburgh 6-II 2017/330.



Ook HR 11 juli 2008, *BNB* 2008/283 is ter zake relevant. Ook dit arrest ging over de toepassing van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017). In de casus die leidde tot deze uitspraak werden bij 'overeenkomst van geldlening' nadere afspraken gemaakt omtrent betaling van een koopschuld. Anders dan het hof<sup>172</sup> en A-G De Wit, die allebei tot de conclusie kwamen dat partijen enkel een (nadere) betalingsregeling met betrekking tot de verschuldigde bedragen hadden getroffen en dit ook hadden willen treffen en uit de gemaakte afspraken niet ondubbelzinnig naar voren kwam dat partijen schuldvernieuwing hadden beoogd,<sup>173</sup> kwam de Hoge Raad tot de conclusie dat art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) toepassing mist. De Hoge Raad overwoog (toevoeging tussen vierkante haakjes en cursivering van mijn hand):

"3.3. (...) In de hiervoor (...) weergegeven tekst is vastgelegd dat belanghebbende en [schuld-eiser] de verbintenis tot betaling van een geldsom hebben gewijzigd van een uit koop-overeenkomst in een uit geldlening. Dit zou onder meer meebrengen dat de rechten van [schuldeiser] ter zake van diens vordering uit die koopovereenkomst zijn vervallen. Derhalve moet het ervoor worden gehouden dat met betrekking tot [de schuld] schuldvernieuwing heeft plaatsgevonden. Nu betaling in de zin van het tweede lid van artikel 29 van de Wet ook door schuldvernieuwing kan plaatsvinden, en (...) niet blijkt dat is vastgesteld of aangevoerd dat daarmee de schuld uit hoofde van de aan belanghebbende gedane leveringen niet volledig is voldaan, is ten onrechte de ter zake van [de schuld] in aftrek gebrachte omzetbelasting nageheven."

De Hoge Raad lijkt hierbij meer dan het hof waarde te hechten aan de tekst van de 'overeenkomst van geldlening'.<sup>174</sup> Dat de tekst niet doorslaggevend hoeft te zijn en in principe moet worden vergezeld van de bedoeling van de partijen, illustreert Hof Den Haag 8 september 1982, *BNB* 1985/150. Daarin overwoog het hof dat het enkele feit dat gesproken werd van een overeenkomst van geldlening, dit de overeenkomst nog geen overeenkomst van geldlening maakte. Omdat het kennelijk de bedoeling van partijen was om een leverancierskrediet te verstrekken (in de vorm van uitstel van betaling), was het hof van oordeel dat er geen betaling had plaatsgehad in de zin van art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017).<sup>175</sup>

Dat schuldvernieuwing een wijze van betaling vormt, is ook gemeengoed onder lagere rechters. Ik verwijs bijvoorbeeld naar Hof Den Haag 12 april 1989, *V-N* 1990/3323, 25, Hof Den Haag 23 maart 1990, *V-N* 1990/2209, 19, Hof Amsterdam 8 april 2010, *V-N* 2010/34.1.3, Hof Leeuwarden 11 oktober 2011, *V-N* 2011/66.2.4, Rechtbank Gelderland 16 september 2014, *V-N* 2015/33.25.26 en Rechtbank Zeeland-West Brabant 19 november 2015, *V-N* 2016/13.3.2.

Verschillende malen is aan de orde gekomen welk effect HvJ Muys & De Winter<sup>176</sup> heeft op het begrip schuldvernieuwing. In dit arrest heeft het HvJ – kort gezegd – beslist dat een

<sup>172</sup> Hof Den Bosch 14 mei 2004, *V-N* 2004/59.1.9.

<sup>173</sup> In dezelfde zin (in het kader van artikel 29, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968): Hof Den Haag 28 april 2006, nr. 04/2316. De Hoge Raad heeft overigens naderhand geoordeeld dat het hof met deze conclusie buiten de rechtsstrijd is getreden (HR 27 juni 2008, *BNB* 2008/214) en heeft de zaak verwezen naar het Hof Amsterdam. Dit hof is op dit punt vanwege andere redenen niet is ingegaan (Hof Amsterdam 17 maart 2009, *V-N* 2009/32.19).

<sup>174</sup> Zie ook Hof Amsterdam 8 april 2010, *V-N* 2010/34.1.3. In dit arrest werd ook belang toegekend aan het feit dat een handelsvordering op de balans was vervangen door een lening.

<sup>175</sup> Overeenkomstig het zogenoemde 'haviltexcriterium', aangehaald in paragraaf 4.3.1.1.

<sup>176</sup> HvJ 27 oktober 1993, nr. C-281/91, *V-N* 1993/4006, 27 (*Muys en De Winter*).

leverancier die zijn afnemer tegen vergoeding van rente uitstel van betaling verleent, in principe een btw-vrijgesteld krediet verstrekt, maar dat dit anders is als de afnemer tegen vergoeding van rente slechts tot het tijdstip waarop de prestatie<sup>177</sup> wordt verricht uitstel van betaling verleent. In dat geval is de rente geen vergoeding voor een kredietverlening, maar onderdeel van de voor de prestatie geldende maatstaf van heffing. Naar aanleiding van dit arrest namen verschillende auteurs het standpunt in dat art. 29 Wet OB 1968 geen toepassing (meer) kon vinden, ingeval moest worden aangenomen dat sprake was van een vrijgesteld krediet en de afnemer in gebreke zou blijven bij het aflossen daarvan.<sup>178</sup> Ik deel deze opvatting niet.<sup>179</sup> Naar mijn mening rechtvaardigt het enkele feit dat (na de prestatie) uitstel van betaling wordt verleend niet zonder meer de conclusie dat een koopschuld is omgezet in een leenschuld. De vergoeding die is bedongen voor de onderliggende prestatie blijft in mijn optiek namelijk belast met btw. Als vervolgens uitstel van betaling wordt verleend, dan vormt dit (het verlenen van uitstel) wellicht een afzonderlijke prestatie, waarvoor de *rente* (en niet de hoofdsom) de – van btw vrijgestelde – vergoeding vormt. Als met het uitstel van betaling moet worden aangenomen dat art. 29 Wet OB 1968 geen toepassing meer kan vinden, zou bovendien afbreuk worden gedaan aan het neutraliteitsbeginsel, waaraan de gedachte ten grondslag ligt dat de belastingplichtige niet meer btw hoeft af te dragen dan dat hij van zijn afnemer daadwerkelijk ontvangt.

#### 4.3.1.1.8 Vermenging

##### *Civielrechtelijk kader*

Bij schuldvermenging verenigen de hoedanigheden van de schuldeiser en de schuldenaar zich in één persoon, doordat een schuld overgaat op de schuldeiser of een vorderingsrecht overgaat op de schuldenaar. Art. 6:161 lid 1 BW bepaalt in dat geval dat de onderliggende verbintenis tenietgaat.<sup>180</sup> Vermenging komt bijvoorbeeld voor bij de overgang van een vordering onder algemene titel (bijvoorbeeld erfopvolging of fusie), maar kan zich ook voordoen bij opvolging onder bijzondere titel, bijvoorbeeld wanneer een vordering wordt gecedeerd aan de schuldenaar of indien de huurder eigenaar wordt van het gehuurde.<sup>181</sup>

##### *Fiscaalrechtelijk kader*

Fiscaalrechtelijk moet worden aangenomen dat het tenietgaan van een verbintenis door vermenging een betaling vormt in de zin van art. 29 Wet OB 1968. Ik verwijs hiervoor naar HR 29 maart 1995, BNB 1996/244. In de casus die leidde tot dit arrest sloot belanghebbende met de meerderheid van zijn crediteuren een betalingsakkoord, inhoudende dat tegen

177 Hierbij moet mijns inziens worden bedacht dat de maatstaf van heffing in deze zaak moest worden vastgesteld op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvond (vgl. art. 63 Btw-richtlijn). De uitkomst zou naar mijn mening anders zijn als de btw op een eerder moment verschuldigd zou zijn geworden (art. 65-Btw-richtlijn).

178 Zie bijvoorbeeld de redactie *V-N* in de aantekening bij het arrest (*V-N* 1993/4006) en Finkensieper in zijn noot bij de uitspraak van de Hoge Raad in de zaak *Muys & De Winter* (BNB 1994/96).

179 Aldus ook A-G De Wit bij HR 11 juli 2008, BNB 2008/283.

180 Hierop gelden enkele uitzonderingen, zoals het geval waarin de vordering en de schuld in van elkaar gescheiden vermogens komen te vallen (lid 2). Het tenietgaan van de verbintenis laat de op de vordering rustende rechten van derden bovendien onverlet (lid 3).

181 Asser/Sieburgh 6-II 2017/337.

betaling van 30% van de schulden finale kwijting werd verleend.<sup>182</sup> Niet veel later verkochten de niet door het akkoord getroffen crediteuren hun vordering, (ook) voor circa 30% van de nominale waarde, aan een vennootschap die inmiddels (voor fl. 1) alle aandelen in belanghebbende had verkregen. Vervolgens werden deze vorderingen door de betreffende vennootschap in belanghebbende ingebracht, in ruil voor de uitgifte van nieuwe aandelen (tegen een koers a pari gelijk aan de nominale waarde van de vorderingen). De vraag die opkwam was of bedoelde omzetting als betaling moest worden aangemerkt in de zin van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017). De inspecteur beantwoordde deze vraag ontkennend voor zover het 70% van de nominale waarde van de vorderingen betrof. Dit standpunt werd waarschijnlijk mede gevoed door het feit dat de aan de betreffende crediteuren reeds voor dezelfde omvang een teruggaaf van btw was toegekend op de voet van art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017). Het hof en de Hoge Raad waren echter een andere opvatting toegedaan. Door de vorderingen ten titel van inbreng aan belanghebbende te cederen was de totale schuld van belanghebbende aan de betreffende vennootschap tenietgegaan. Omdat 'het tenietgaan van een schuld door vermenging een betaling vormt in de zin van artikel 29, lid 2, eerste volzin, van de Wet' moest het standpunt van de inspecteur worden verworpen.<sup>183</sup>

Hoewel de twee categorieën schuldeisers (de wel en niet aan het akkoord deelnemende crediteuren) commercieel in dezelfde positie kwamen te verkeren (beiden kregen immers 30% betaald en moesten 70% als verloren beschouwen), is het verschil in fiscale behandeling (enkel de aan het akkoord deelnemende crediteuren hadden recht op teruggaaf ex art. 29 Wet OB 1968) mijns inziens gerechtvaardigd. De gedane betaling aan de schuldeisers die niet deelnamen aan het akkoord, strekte immers enkel tot overdracht van de vordering en niet tot betaling ervan.<sup>184</sup> Anders dan bij de door het akkoord getroffen crediteuren (die de vordering grotendeels kwijtscholden) bleef het betreffend vorderingsrecht door de cessie dus 'gewoon' in stand. Pas bij de daaropvolgende cessie (ten titel van inbreng) ging dit recht teniet krachtens vermenging. De schuldeisers die niet hadden deelgenomen aan het akkoord hadden dan ook waarschijnlijk ten onrechte een teruggaaf van btw ontvangen. De gepresenteerde feiten geven geen aanleiding om te veronderstellen dat reeds vóór de cessie en vermenging redelijkerwijs moest worden aangenomen dat betaling achterwege zou blijven.<sup>185</sup>

182 Het betreft derhalve een kwijtschelding van 70% van de schulden, zodat de crediteuren voor dit percentage een beroep openstond op art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) en belanghebbende voor een gelijk bedrag een correctie moest doorvoeren op de voet van art. 29 lid 2 Wet OB (tot 2017) (zie paragraaf 4.3.1.1.4). Vgl. HR 24 augustus 1999, *BNB* 1993/393 (paragraaf 4.3.1.1.10). Kwijting komt ter sprake in paragraaf 4.3.1.1.9.

183 Wellicht dat het de inspecteur zou hebben gebaat als hij zich bij voorbaat op het standpunt had gesteld dat het geval van niet-betaling zich al vóór onderhavige vermenging had voorgedaan (waarbij betoogd had moeten worden dat redelijkerwijs niet te verwachten viel dat de vorderingen nog zouden worden voldaan). Immers: voor toepassing van art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 was wel reeds de situatie van niet-betaling aanwezig geacht.

184 Vgl. de figuur van subrogatie (paragraaf 4.3.1.1.1)

185 In welk geval art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) wel toepassing had moeten kunnen vinden. In dat geval zou de betaling krachtens vermenging een 'betaling alsnog' hebben gevormd, die onder art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) niet tot een additionele correctie kon leiden. Vgl. paragraaf 4.3.3.

## 4.3.1.1.9 Kwijting

*Civielrechtelijk kader*

In met name vaststellingsovereenkomsten komt veelvuldig een zogenoemd kwijtingsbeding voor. Dit beding geeft in de regel aan dat partijen ná het uitvoeren van de gemaakte afspraken over en weer niets meer van elkaar te vorderen hebben. Veelal worden hiervoor woorden met de strekking 'partijen verlenen elkaar over en weer finale kwijting' gebruikt.<sup>186</sup> Omdat kwijting een niet vastomlijnde rechtsfiguur betreft,<sup>187</sup> geeft zij veelvuldig aanleiding tot discussie.<sup>188</sup> De kernvraag hierbij is vrijwel altijd hoe het kwijtingsbeding moet worden uitgelegd, al dan niet met inachtneming van de bedoeling van partijen.

*Fiscaalrechtelijk kader*

De hiervoor bedoelde discussies kunnen zich ook uitstrekken tot art. 29 Wet OB 1968. Een voorbeeld betreft een zaak die voor Hof Arnhem diende.<sup>189</sup> Belanghebbende had in deze zaak een bedrijfspand verhuurd, maar de huurder stopte op een gegeven moment met het betalen van huur. Daarop werd tussen partijen een vaststellingsovereenkomst gesloten ter beslechting van een aantal tussen partijen gerezen geschillen omtrent over en weer te vorderen bedragen. In een kwijtingsbeding was opgenomen dat over en weer afstand werd gedaan van alle vorderingen en over en weer algehele en finale kwijting werd verleend. Belanghebbende voerde vervolgens een huurcorrectie door en de huurder werd in het verlengde hiervan gecrediteerd voor de destijds openstaande huurvordering. Belanghebbende was van mening dat recht bestond op teruggaaf van de in deze huurtermijnen begrepen btw, omdat zij een prijsvermindering zou hebben verleend. De inspecteur, de rechtbank<sup>190</sup> en uiteindelijk ook het hof komen tot een tegenovergestelde conclusie. Geconcludeerd wordt dat belanghebbende geen prijsvermindering heeft verleend, maar dat de huurvordering is begrepen in de kwijting over en weer. Voor de btw betekent dit dat de huurvordering is betaald. De rechtbank (het hof neemt de overwegingen van de rechtbank tot de zijne) overweegt nog dat de beoordeling anders zou zijn geweest als aannemelijk was geworden dat het de bedoeling van partijen zou zijn geweest om de huurvordering uit te zonderen van de kwijting. Hiervan was naar het oordeel van de rechtbank geen sprake. Bovendien had eiseres niet aannemelijk gemaakt dat zij de huurvorderingen had prijsgegeven, zonder dat daar iets tegenover stond of dat deze anderszins onbetaald waren gebleven. Met andere woorden: van een 'prijsvermindering' of 'niet-betaling' was geen sprake.

Dit is een feitelijk oordeel dat neerkomt op de uitleg van het betreffend kwijtingsbeding. Het lijkt mij dat het kwijtingsbeding ook anders uitgelegd had kunnen worden, namelijk door aan te nemen dat belanghebbende voorafgaand aan de kwijting<sup>191</sup> afstand had

186 Het verlenen van kwijting moet derhalve worden onderscheiden van het kwijtschelden van een vordering (vgl. HR 20 december 2013, *NJB* 2014/94). Dit neemt niet weg dat beide figuren vaak voorkomen in een en dezelfde overeenkomst. Zie in dat verband bijvoorbeeld het hiervoor in paragraaf 4.3.1.1.8 besproken arrest HR 29 maart 1995, *BNB* 1996/244.

187 Vgl. art. 6:49 BW.

188 Zie onder meer HR 20 december 2013, *NJB* 2014/94, HR 2 april 2004, *NJ* 2004/656 en Hof Den Bosch 18 augustus 2015, *RCR* 2015/83.

189 Hof Arnhem 26 januari 2010, *V-N* 2010/28.1.4.

190 Rechtbank Arnhem 22 december 2008, *V-N* 2009/26.2.4.

191 Vgl. HR 4 september 1991, *BNB* 1991/315.

gedaan van de vordering. Daarbij was dan de vraag opgekomen of deze afstand om niet of om baat had plaatsgevonden. Bij een afstand om niet zou sprake zijn geweest van een kwijtschelding of prijsvermindering, met als gevolg dat art. 29 Wet OB 1968 toepassing had gevonden. Bij een afstand om baat had art. 29 Wet OB 1968 hoogstwaarschijnlijk geen toepassing kunnen vinden. In dat licht had in casu bijvoorbeeld betoogd kunnen worden dat belanghebbende de prijsvermindering alleen had verleend, omdat daar een tegenprestatie van de huurder tegenover stond. Deze tegenprestatie had dan kunnen bestaan in een nieuwe verbintenis (zodat sprake zou zijn van schuldvernieuwing)<sup>192</sup> of in een betaling anders dan in geld, bijvoorbeeld in natura (zodat sprake zou zijn van een reguliere betaling).<sup>193</sup> Om misverstanden te voorkomen, komt het in de praktijk dus aan op het goed documenteren van de bedoeling van partijen.

#### 4.3.1.1.10 Wisselwerking tussen de verschillende categorieën

Omdat alle in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn (en art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (vanaf 2017)) bedoelde categorieën tot gevolg hebben dat de leverancier uiteindelijk minder ontvangt dan waarop in eerste instantie is gerekend, kan het een hele exercitie zijn om te bepalen welke categorie in een voorkomend geval van toepassing moet worden geacht. Er zijn talloze voorbeelden waarin een rechterlijke instantie lijkt te worstelen met deze vraag. Het belang van het maken van een correct onderscheid is niet enkel academisch van aard. Onder toepassing van art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) was het ook formeelrechtelijk (ik denk aan de wijze waarop het verzoek moest worden gedaan) relevant vast te stellen of een teruggaafverzoek moest worden gestoeld op art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) of art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (tot 2017). In deze paragraaf behandel ik drie zaken – welke op zich ook elders in dit onderzoek behandeld hadden kunnen worden – die illustratief zijn voor de wisselwerking tussen de betreffende categorieën.

De eerste zaak betreft HR 4 september 1991, *BNB* 1991/315 en heeft betrekking op het onderscheid tussen de categorie 'niet-betaling' en de 'ongedaanmaking van de handeling'. In dit arrest betrof het een financial lease van vastgoed.<sup>194</sup> De leaseovereenkomst was op 31 december 1981 gesloten, maar de debiteur voldeed in februari 1982 al niet meer aan zijn betalingsverplichtingen. In de verwachting dat de debiteur blijvend tekort zou schieten in de voldoening van zijn betalingsverplichtingen, werd besloten de leaseovereenkomst bij akte van 12 juli 1982 met ingang van 1 juli 1982 te ontbinden. Naar aanleiding van deze ontbinding werd het onroerend goed door de debiteur weer aan belanghebbende ter beschikking gesteld en werd verklaard dat partijen over en weer niets meer van elkaar te vorderen hadden (kwijting). Op 3 november 1982 werd de debiteur failliet verklaard. Bij aangifte over het tijdvak september 1982 deed belanghebbende een verzoek om teruggaaf van de reeds voldane btw op de voet van art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017). De

<sup>192</sup> Waarna bijvoorbeeld over en weer verrekening zou hebben plaatsgehad.

<sup>193</sup> Partijen kunnen afspreken dat er genoeg wordt genomen met een betaling door middel van een andere prestatie dan die aanvankelijk verschuldigd was. Het verrichten van de andere prestatie heeft alsdan het karakter van nakoming van de oorspronkelijke verbintenis. Zie ook paragraaf 4.3.1.1.6.

<sup>194</sup> In het midden blijft of deze lease voor de btw als een levering of als dienst moet worden aangemerkt. Vgl. HvJ 4 oktober 2017, nr. C-164/16, *V-N* 2017/55.12 (*Mercedes-Benz Financial Services*).

inspecteur weigerde het verzoek. De vraag rees of dit terecht was. Onder verwijzing naar art. 11C lid 1 Zesde richtlijn (art. 90 lid 1 Btw-richtlijn) overwoog de Hoge Raad dat voor belanghebbende een recht op teruggaaf ontstaat in gevallen van annulering, verbreking of ontbinding van de overeenkomst, indien als gevolg daarvan de tegenover de prestatie bedongen vergoeding niet is of zal worden ontvangen. In dat kader stelde de Hoge Raad vast dat de overeenkomst met ingang van 1 juli 1982 was *ontbonden in verband met de door de debiteur gepleegde wanprestatie* met betrekking tot betaling van de overeengekomen vergoeding. De Hoge Raad concludeerde:

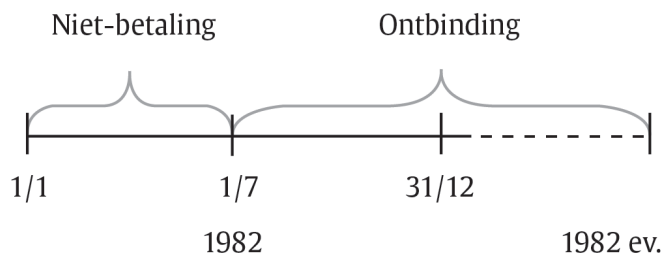
“3.4. (...) Als gevolg hiervan is komen vast te staan dat belanghebbende de uit hoofde van deze lease-overeenkomst door de wederpartij nog verschuldigde vergoeding niet meer zal ontvangen, zodat belanghebbende ingevolge het bepaalde in artikel 29, lid 1, van de Wet recht op teruggaaf heeft van de hierover voldane omzetbelasting. Hieraan wordt (...) niet afgedaan door de omstandigheid dat de partijen bij de ontbinding van die overeenkomst hebben verklaard te dier zake niets meer van elkander te vorderen te hebben, nu met deze verklaring tot uitdrukking is gebracht dat de tot 1 juli 1982 over en weer geleverde prestaties geacht werden te zijn gedaan ter uitvoering van de overeenkomst tot dat tijdstip<sup>195</sup>. (...)”

Toch kwam belanghebbende van een koude kermis thuis. De btw was namelijk over het verkeerde tijdvak teruggevraagd. De Hoge Raad oordeelde dat ‘uiterlijk in juli 1982 is komen vast te staan dat belanghebbende (...) geen betaling meer zou ontvangen, zodat het recht op teruggaaf van belasting over het gedeelte van de vergoeding (...) in of voor het tijdvak juli 1982 was ontstaan.’ Aangezien het verzoek pas over het tijdvak september 1982 was gedaan, was het verzoek te laat ingediend. Belanghebbende kon zodoende het ontstane recht op teruggaaf niet realiseren. In het midden blijft echter wanneer het recht op teruggaaf exact is ontstaan. Evenmin wordt duidelijk op welke categorie van art. 11C lid 1 Zesde richtlijn (thans: art. 90 lid 1 Btw-richtlijn) de Hoge Raad het recht op teruggaaf stelde. De Hoge Raad heeft het namelijk over ‘ontbonden in verband met de wanprestatie’: was het de wanprestatie (‘niet-betaling’) of was het de ontbinding (‘ongedaanmaking van de handeling’)?<sup>196</sup> Het is jammer dat dit niet uit de verf komt. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden, zeker wanneer de terbeschikkingstelling van het vastgoed als (verhuur) dienst moet worden aangemerkt, zou ook een alternatieve benadering kunnen worden gehanteerd. Deze zou erin bestaan dat in casu moet worden aangenomen dat het recht op teruggaaf een dubbele basis kent. Mijns inziens zou in dat geval namelijk kunnen worden betoogd dat tot en met juni 1982 (voor wat betreft de tot dan toe vervallen en

<sup>195</sup> Hieruit lijkt te kunnen worden opgemaakt dat de Hoge Raad van mening is dat de lease moet worden beschouwd als een dienst terwijl belanghebbende en de inspecteur ervan uit leken te gaan dat sprake was van een levering, nu de btw ineens over de contante waarde van de leasetermijnen was voldaan. Vgl. de noot van Reugebrink bij onderhavige arrest [noot; BH]. Vgl. HvJ 4 oktober 2017, nr. C-164/16, V-N 2017/55.12 (*Mercedes-Benz Financial Services*).

<sup>196</sup> Zo zou kunnen worden betoogd dat het recht op teruggaaf was ontstaan in februari 1982, als zijnde ‘het tijdstip waarop redelijkerwijs moet worden aangenomen dat de voldoening door de schuldenaar achterwege zal blijven’. Een alternatieve benadering zou zijn het moment waarop was komen vast te staan dat belanghebbende geen betaling meer zou ontvangen, welk tijdstip in juli 1982 zou zijn gelegen. In het eerste geval zou de grond voor teruggaaf zijn gelegen in (partiële) ‘niet-betaling’ en in het tweede geval zou (partiële) ‘ongedaanmaking van de handeling’ als basis dienen. De ontbinding zou dan het gevolg zijn van de niet-betaling. Ik spreek over partieel, omdat de debiteur bepaalde leasetermijnen verschuldigd bleef (tenzij deze verschuldigdheid moet worden aangemerkt als een schadevergoeding).

niet betaalde leasetermijnen) sprake was van niet-betaling en dat vanaf juli 1982 (voor wat betreft de nog niet vervallen termijnen) sprake was van ontbinding. Deze zienswijze laat zich als volgt illustreren:



De vraag die hierbij nog speelt is hoe de betreffende kwijting moet worden geduid, met name met betrekking tot de 'niet-betaling'. Partijen hadden bij de ontbinding van de overeenkomst namelijk verklaard over en weer niets meer van elkaar te vorderen te hebben, waarmee volgens de Hoge Raad tot uitdrukking was gebracht dat de tot 1 juli 1982 over een weer verrichte prestaties geacht werden te zijn verricht ter uitvoering van de overeenkomst tot dat tijdstip (zie het hiervoor opgenomen citaat). Hieruit zou kunnen worden opgemaakt dat de op dat tijdstip reeds vervallen leasetermijnen geacht moesten worden te zijn voldaan, zodat van een niet-betaling tot 1 juli 1982 geen sprake kon zijn. Met die lezing zou dus enkel de grond van ontbinding (vanaf 1 juli 1982) overblijven voor het ontstaan van het recht op teruggaaf van btw. Dit zou weer anders zijn als de kwijting betrekking zou hebben (gehad) op de periode vanaf 1 juli 1982, in die zin dat met de kwijting dan tot uitdrukking zou zijn gebracht dat de belanghebbende en de debiteur niet langer jegens elkaar verplicht waren tot het verrichten van (tegen)prestaties.

De tweede zaak betreft HR 24 augustus 1999, *BNB* 1999/393. Hierin staat de wisselwerking tussen de 'niet-betaling' en de 'prijzvermindering' centraal. In deze zaak ging het om een ondernemer die vanwege acute liquiditeitsproblemen in 1992 aan al haar crediteuren een betalingsregeling voorstelde. Deze hield in dat 20% van de vorderingen zou worden voldaan en 80% van de vorderingen door de crediteuren zou worden kwijtgescholden (tegen finale kwijting).<sup>197</sup> Een aantal crediteuren stemde in, waaronder een aantal voorwaardelijk. Dat een aantal door de crediteuren afgegeven akkoordverklaringen pas in de loop van 1993 definitief werd, was voor de Belastingdienst geen argument om de btw in de betreffende vorderingen op grond van art. 29 lid 2 Wet OB (tot 2017) reeds over 1992 na te heffen. Hof Amsterdam is van oordeel dat het gelijk aan de inspecteur is, nu in 1992 was komen vast te staan dat de vorderingen niet meer zouden worden betaald, aangezien in de jaarrekening was opgemerkt dat 'gezien de slechte financiële situatie en de negatieve toekomstverwachtingen' de activiteiten van de ondernemer zouden worden gestaakt. De Hoge Raad is van mening dat dit oordeel niet berust op een onjuiste rechtsopvatting en feitelijk van aard is, zodat moet worden geconcludeerd dat de betreffende naheffingsaanslag zijn grondslag vindt in de categorie van niet-betaling. Dat de vorderingen later zijn kwijtgescholden (het moment waarop het betalingsvoorstel onvoorwaardelijk door de crediteuren voor akkoord

<sup>197</sup> Vgl. HR 29 maart 1995, *BNB* 1996/244 (paragraaf 4.3.1.1.8).



bevonden werd) doet daaraan niet af. De categorie van niet-betaling gaat hier dus vooraf aan de categorie van 'prijsvermindering'.<sup>198</sup> Onder omstandigheden kan zich wat mij betreft ook min of meer het omgekeerde voordoen. Een ondernemer kan vanwege een *dreigende* oninbaarheid (op een tijdstip waarop dus nog niet redelijkerwijs moet worden aangenomen dat de vorderingen niet zullen worden voldaan) zijn crediteuren een akkoordvoorstel doen, inhoudende dat slechts een deel van de vordering zal worden betaald. Als een crediteur dan (onvoorwaardelijk) akkoord gaat met het voorstel, dan zal een correctie op de voet van art. 29 Wet OB 1968 gebaseerd moeten worden op grond van het 'prijsgave' van een vordering. Hierbij moet worden opgemerkt dat van niet-betaling (voor wat betreft het deel van de vordering dat is kwijtescholden) vervolgens geen sprake meer kan zijn, nu deze categorie juist veronderstelt dat de crediteur zijn vordering behoudt.<sup>199</sup>

De derde zaak betreft HR 8 februari 2008, *BNB 2008/126*. Daarin lijkt een rol te zijn weggelegd voor alle categorieën. In de zaak die leidde tot dit arrest betrof het een leverancier van medische apparatuur (belanghebbende), die goederen had geleverd aan een ziekenhuis. Het ziekenhuis had belanghebbende voor de goederenleveringen betaald. Om de liquiditeitspositie van het ziekenhuis te verbeteren was het ziekenhuis met een derde partij overeengekomen dat deze derde de contracten van het ziekenhuis zou overnemen. Daarvoor werd de medewerking van belanghebbende nodig geacht. Belanghebbende bewilligde daarop in de aanpassing van de relevante contracten. Belanghebbende stuurde het ziekenhuis vervolgens een creditfactuur en betaalde de koopprijs terug. Daarna werd een (nieuwe) debetfactuur uitgereikt aan de derde, die de factuur betaalde. Belanghebbende voldeed de hierin vermelde btw en trok de btw af die was vermeld op de creditnota. Deze aftrek werd vervolgens door de Belastingdienst ter discussie gesteld. Hof Den Haag stelde vervolgens vast dat het ziekenhuis de apparatuur niet aan belanghebbende had teruggeleverd. Wel had belanghebbende naar het oordeel van het hof een prijsvermindering tot nihil verleend, zodat belanghebbende recht had op een teruggaaf van btw ex art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (tot 2017). Met betrekking tot de debetfactuur achtte het hof art. 37 Wet OB 1968<sup>200</sup> van toepassing, maar voegde daaraan toe dat een naheffing op die grond in strijd was met de regels van goed bestuur. Het lijkt erop dat belanghebbende zodoende een fiscaal voordeel behaalde door medewerking te verlenen aan de voorgestelde contractoverneming. Immers: per saldo werd ter zake de levering van de apparatuur geen btw geheven. De Hoge Raad casseert (wellicht daarom) de uitspraak van het hof. Het feit dat het ziekenhuis de goederen niet aan belanghebbende had 'teruggeleverd' laat volgens de Hoge Raad geen andere conclusie toe dan dat de drie betrokken partijen niet hebben beoogd de eerder bedongen vergoeding te verminderen tot nihil. De Hoge Raad onderbouwt:

"3.3. (...) Dat geen vermindering van de vergoeding tot nihil is beoogd en ook niet is verleend, vindt zijn bevestiging daarin dat in het kader van de wijziging van de contracten A [de derde; BH] een bedrag aan belanghebbende heeft betaald dat overeenkwam met de door belanghebbende aan a-ziekenhuis terugbetaalde prijs. Het Hof heeft mitsdien artikel 29, lid 1, aanhef en letter b, van de Wet ten onrechte van toepassing geacht."

<sup>198</sup> Zodat een prijsvermindering van een reeds oninbare vordering voor de toepassing van art. 29 Wet OB 1968 geeft effect sorteert.

<sup>199</sup> Vgl. paragraaf 3.3.2.

<sup>200</sup> Over de verhouding tussen art. 37 Wet OB 1968 en art. 29 Wet OB 1968 verwijs ik naar paragraaf 4.3.1.4.



Daarnaast overweegt de Hoge Raad dat de op debetfactuur vermelde btw moet worden aangemerkt als verschuldigd op grond van art. 37 Wet OB 1968. Hieruit volgt dat de Hoge Raad met het hof van mening is dat belanghebbende geen goederen heeft geleverd aan de betreffende derde, zodat voor waar moet worden aangenomen dat belanghebbende de goederen 'gewoon' heeft geleverd aan het ziekenhuis. Met de uitspraak van de Hoge Raad bevindt belanghebbende zich plots in een nadelige situatie: ter zake de levering van de apparatuur wordt per saldo namelijk tweemaal btw geheven.<sup>201</sup> Het is echter niet daarom dat ik toch enige moeite heb met het oordeel van de Hoge Raad. Ik licht dit als volgt toe. Door art. 29 lid 1 Wet OB 1968 niet van toepassing te achten, lijkt de Hoge Raad tot uitgangspunt te nemen dat de door belanghebbende aan het ziekenhuis in rekening gebrachte vergoeding is betaald. Deze betaling kan dan enkel zijn verricht door de betreffende derde (het ziekenhuis betaalde per saldo namelijk niet). Zoals ik in paragraaf 4.3.1.1.1 uiteengezet heb, kan van een betaling door een derde enkel sprake zijn indien deze handelt tot kwijting van de schuldenaar, hetgeen impliceert dat de derde bewust de op de schuldenaar rustende verbintenis (betaling van de koopsom) moet voldoen. Ik heb echter mijn twijfels of hiervan in casu sprake was. Het komt mij namelijk voor dat de derde meende de vergoeding te voldoen in eigen naam. Partijen gingen er immers van uit dat hij (en niet het ziekenhuis) als afnemer van de betreffende apparatuur moest worden beschouwd. Ik voel dan ook meer voor de conclusie van het hof. Daarbij verdient overigens aantekening dat bepleit kan worden dat de terugbetaling door belanghebbende aan het ziekenhuis niet strekte tot vermindering van de initiële vergoeding, zodat van een prijsvermindering (of kwijtschelding) ook geen sprake kan zijn. Als fall-backscenario zou naar mijn mening alsdan de categorie van niet-betaling aangesproken kunnen worden.<sup>202</sup> Hierbij moet wel in het oog worden gehouden dat hiervoor vereist is dat belanghebbende zijn vordering dient te behouden. Dit lijkt mij overigens geen overbodige luxe, mocht vast komen te staan dat de betaling die door de betreffende derde is gedaan als zijnde 'onverschuldigd betaald' moet worden aangemerkt.

Uit de hiervoor behandelde arresten kan worden opgemaakt dat het niet altijd eenvoudig is om vast te stellen welke categorie zich in een bepaald geval voordoet, hetgeen eens te meer het belang illustreert van een juiste en volledige vaststelling en weging van de ter zake relevante feiten en omstandigheden. Voor de leverancier en afnemer blijft het zaak om afspraken en beoogde rechtsgevolgen steeds goed te documenteren.

201 Opgemerkt moet worden dat 'art. 37-btw' onder omstandigheden kan worden herzien. Zie daartoe onder meer HvJ 13 december 1989, nr. C-342/87, *BNB* 1990/237 (*Genius Holding*), HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98, *V-N* 2000/47.16 (*Schmeink & Cofreth & Strobel*), HvJ 18 juni 2009, nr. C-566/07, *BNB* 2009/291 (*Stadeco*), HvJ 11 april 2013, nr. C-138/12, *V-N* 2013/20.15 (*Rusedespred*) en het Besluit nr. BLKB2014/704M van de staatssecretaris van Financiën van 6 december 2014 (*Besluit administratieve verplichtingen*), *V-N* 2015/7.16, laatstelijk gewijzigd bij Besluit nr. BLKB2017/7366 van 10 oktober 2017, *V-N* 2017/55.15, paragraaf 3.5.1. De verhouding tussen 'art. 37-btw' en art. 29 Wet OB 1968 bespreek ik in paragraaf 4.3.1.4.

202 Zie uitgebreid 4.3.1.1.5-4.3.1.1.6.

4.3.1.1.11 *Betaling van welke schuld?**Civielrechtelijk kader*

Wanneer een schuldenaar meerdere schulden heeft aan dezelfde schuldeiser en aan de schuldeiser een bedrag betaalt dat ontoereikend is om al deze schulden te voldoen, rijst de vraag op welke schuld(en) deze betaling is gedaan. Regels hiervoor – ook wel toerekenings- of imputatievoorschriften genoemd – zijn vastgelegd in art. 6:43 en 6:44 BW.<sup>203</sup> Volgens art. 6:43 lid 1 BW heeft de schuldenaar van verscheidene schulden bij het doen van de betaling het recht te bepalen tot delging van welke schuld de betaling bestemd is. Als een schuldenaar hierin geen beslissing maakt, dan bepaalt art. 6:43 lid 2 BW bijvoorbeeld dat toerekening in de eerste plaats geschiedt op opeisbare verbintenissen.<sup>204</sup> Art. 6:44 BW ziet op betaling van rentedragende vorderingen.<sup>205</sup> Het eerste lid van deze bepaling bepaalt dat betaling van een geldsom in de eerste plaats strekt in mindering van de kosten<sup>206</sup>, vervolgens in mindering van de verschenen rente<sup>207</sup> en ten slotte in mindering van de hoofdsom<sup>208</sup> en de lopende rente<sup>209</sup>. Het tweede lid bepaalt vervolgens dat een andere volgorde kan worden overeengekomen.

*Fiscaalrechtelijk kader*

In het kader van de internetconsultatie voor art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017), meer specifiek met betrekking tot de herziening van het recht op teruggaaf bij een ‘betaling alsnog’ (paragraaf 4.3.3), heeft onder meer de NOB ervoor gepleit vast te houden aan de civielrechtelijke regels, wanneer een crediteur meerdere voor de btw relevante vorderingen heeft en een betaling ontoereikend is om alle schulden te voldoen. In het verslag naar aanleiding van de internetconsultatie heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven zich met dit betoog te kunnen verenigen:

“Dit volgt inderdaad uit de toerekeningsregel van artikel 6:44, lid 1 BW en de systematiek van de btw-wetgeving. Voor de verschuldigdheid van btw betekent dit dat pas van een betaling op een als oninbaar aangemerkte vordering kan worden gesproken als en voor zover een bedrag wordt betaald dat groter is dan de in rekening gebrachte incassokosten en rente, en er dus sprake is van een ontvangen bedrag dat een vergoeding vormt voor de geleverde prestatie.”

Derhalve mag naar mijn mening gevoeglijk worden aangenomen dat art. 6:43 en 6:44 BW onverkort van toepassing zijn op het begrip (niet-)betaling in de btw.<sup>210</sup>

<sup>203</sup> Asser/Sieburgh 6-I 2016/259 e.v.

<sup>204</sup> Over opeisbaarheid van vorderingen verwijs ik naar paragraaf 4.3.2.2.2.

<sup>205</sup> Denk hierbij bijvoorbeeld aan het tegen vergoeding van rente verlenen van uitstel van betaling (vgl. HvJ 27 oktober 1993, nr. C-281/91, V-N 1993/4006, 27 (*Muys en De Winter*)).

<sup>206</sup> Zoals incassokosten.

<sup>207</sup> Dit is de reeds vervallen, opeisbare rente.

<sup>208</sup> Deze zal in veel gevallen gelijk zijn aan de vergoeding, vermeerderd met btw, verschuldigd in verband met de (hoofd)prestatie, indien de rente daar niet reeds toe moet worden gerekend.

<sup>209</sup> Dit is de aangroeiende, maar nog niet opeisbare rente.

<sup>210</sup> Vgl. Hof Den Haag 11 juni 1998, V-N 1999/28.19.

#### 4.3.1.1.12 Tot slot

Hiervoor hebben verschillende (van een reguliere betaling te onderscheiden) rechtsfiguren de revue gepasseerd die leiden tot toepassing van art. 29 Wet OB 1968. Geconcludeerd moet worden dat bij een betaling 'door een derde' en een betaling 'aan een derde' een vordering geacht moet worden te zijn voldaan, wanneer de betaling strekt tot delging van de schuld van de afnemer op de leverancier, en de afnemer in zoverre jegens de leverancier wordt gekweten van zijn betalingsverplichting. Wanneer de derde op eigen naam (en niet op naam van de schuldenaar betaalt), zal de derde in de vordering van de leverancier worden gesubrogeerd. De derde treedt dan als het ware in de plaats van de leverancier en verkrijgt daarmee een vorderingsrecht op de afnemer. Anders dan bij cessie (welke figuur strekt tot de overdracht van een vordering) moet bij subrogatie het onderliggende vorderingsrecht (tussen de leverancier en de afnemer) geacht worden te zijn voldaan. Dit geldt ook voor de rechtsfiguren verrekening, schuldvernieuwing en vermenging. Ook kwijtschelding leidt tot toepassing van art. 29 Wet OB 1968, zij het dat de grondslag niet wordt gevormd door de categorie 'niet-betaling', maar (sinds 2017) door die van de 'prijsvermindering'. Ik ben tevens ingegaan op de wisselwerking tussen de verschillende categorieën. Daarbij is een belangrijke rol weggelegd voor de duiding van de situatie en de contractuele vastlegging. Volledigheidshalve heb ik de vraag behandeld hoe moet worden omgegaan met de situatie waarin een betaling betrekking heeft op meerdere vorderingen.

#### 4.3.1.2 Teruggaaf van btw

Anders dan art. 90 lid 1 Btw-richtlijn spreekt de Wet OB 1968 (vanaf 2017) expliciet over het 'recht op teruggaaf' van btw. Uit de redactie van de bepaling kan worden opgemaakt dat het recht op teruggaaf een gevolg is van de verlaging van de maatstaf van heffing en dat het recht op teruggaaf slechts ontstaat indien en voor zover de btw reeds (naar achteraf blijkt) 'ten onrechte' aan de Belastingdienst is voldaan. Ook de memorie van toelichting lijkt dit tot uitgangspunt te nemen en merkt op dat daar 'waar in de (...) genoemde gevallen de omzetbelasting reeds op aangifte door de ondernemer is voldaan, (...) de verlaging van de maatstaf van heffing [wordt; BH] gerealiseerd door een teruggaaf van de belasting aan die ondernemer'. Dit impliceert dat in gevallen waarin de btw niet reeds op aangifte

is voldaan,<sup>211</sup> er geen recht op teruggaaf van btw ontstaat. Daarmee lijkt aansluiting te worden gezocht bij het oude recht. Hoewel in de tekst van art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) niet uitdrukkelijk een eis van aanvankelijke voldoening was voorgeschreven,<sup>212</sup> kan uit rechtspraak van de Hoge Raad worden opgemaakt dat een teruggaaf van btw alleen aan de orde was als de btw eerder door de belastingplichtige was voldaan.<sup>213</sup>

Ik waag echter te betwijfelen of dit een juist uitgangspunt is. Naar mijn idee zou het materiële recht namelijk leidend moeten zijn. Het komt mij voor dat een ondernemer die reeds btw op aangifte had moeten voldoen (en de btw verschuldigd is geworden, maar hier geen gevolg aan heeft gegeven) bij niet-betaling ook in aanmerking zou moeten komen voor een btw-teruggaaf (zulks onverlet latend de mogelijkheid van de Belastingdienst de initieel verschuldigde btw na te heffen).<sup>214</sup> Deze lezing past bovendien bij het karakter van de herziening van het recht op teruggaaf, dat eveneens een opzichzelfstaand heffingsmoment behelst (paragraaf 4.3.3.1).<sup>215</sup>

#### 4.3.1.3 Vergoeding moet in rekening zijn gebracht

In de memorie van toelichting bij art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) wordt gesteld 'dat het bij het recht op teruggaaf voor gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de vergoeding alleen maar kan gaan om de vergoeding die door de ondernemer in rekening is gebracht.'<sup>216</sup> De memorie van toelichting voegt hieraan toe: "Voor zover een vergoeding niet in rekening is gebracht, maar bijvoorbeeld wordt gesteld op de normale waarde zoals bedoeld in

211 Over de vraag of de btw aanvankelijk daadwerkelijk is voldaan, kan discussie ontstaan. Ik denk hierbij bijvoorbeeld aan toepassing van de kleine ondernemersregeling. Op grond van art. 25 Wet OB 1968 komen aangewezen ondernemers die in een kalenderjaar per saldo minder dan 1.883 euro btw verschuldigd zijn geworden (dus na aftrek van voorbelasting) in aanmerking voor een vermindering van de btw, zodat per saldo geen of beperkt btw zal worden afgedragen. Betoogd kan worden dat in die gevallen geen recht op teruggaaf van btw ontstaat. Naar mijn mening mag de soep niet zo heet worden gegeten: ook bij toepassing van de kleine ondernemersregeling zou art. 29 Wet OB 1968 aan de orde moeten kunnen zijn (zie uitvoerig Bijl 1972). Daarbij speelt een rol dat eventuele op grond van art. 29 Wet OB 1968 teruggeven btw moet worden meegenomen in de berekening voor de kleine ondernemersregeling. Zie in dat verband ook het besluit nr. BLKB/2013/400M van de staatssecretaris van Financiën van 26 maart 2013, V-N 2013/18.12 en *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 7, p. 32 (NV). Anders dan Bijl 1972 meen ik dat het recht op teruggaaf niet aan de orde kan zijn bij kleine ondernemers die op verzoek zijn ontheven van administratieve verplichtingen (art. 25 lid 3 Wet OB 1968). Deze (zeer) kleine ondernemers hoeven immers nimmer (aanvankelijk) btw op aangifte te voldoen en mogen ook geen btw-facturen uitreiken (zie paragraaf 4.3.1.3).

212 Zie ook Bijl 1972, p. 477-478.

213 HR 29 augustus 1990, *BNB* 1990/296. R.o. 41. Ergo: als de btw wel reeds verschuldigd was geworden (art. 13 Wet OB 1968), maar nog niet op aangifte was voldaan, kon van een teruggaaf van btw geen sprake zijn. Het lijkt mij in die gevallen wel aannemelijk te veronderstellen dat de aanvankelijke verschuldigdheid kwam te vervallen.

214 Gelijk aan hetgeen ik in paragraaf 3.3.4 heb betoogd, zou ik derhalve menen dat het niet-verkrijgen van een recht op teruggaaf is beperkt tot gevallen waarin de initiële verschuldigdheid en de verlaging van de maatstaf van heffing samenvallen in hetzelfde belastingtijdvak.

215 Zie ook paragraaf 6.3.1.2.

216 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 32.

artikel 8, vierde lid, van de Wet OB 1968,<sup>217</sup> is geen teruggaaf mogelijk.” De verwijzing naar art. 8 lid 4 Wet OB 1968 is opvallend, nu bij toepassing van onderdeel a van deze bepaling door de ondernemer juist wel een vergoeding aan de afnemer in rekening wordt gebracht. Dit is bijvoorbeeld anders in het geval van art. 8 lid 7 Wet OB 1968, dat voorziet in een heffingsgrondslag wanneer bijvoorbeeld een tot het vermogen van de ondernemer behorend goed om niet ter beschikking wordt gesteld of om niet diensten worden verricht aan een personeelslid.<sup>218</sup> Bij toepassing van lid 4 zou het mijns inziens in de rede liggen om wel een vermindering van de maatstaf van heffing toe te staan en een teruggaaf van btw te verlenen, voor zover het de aan de afnemer in rekening gebrachte vergoeding betreft. De tekst van de wet sluit een dergelijke lezing mijns inziens ook niet uit. Opmerkelijk is ook dat de eis dat de vergoeding in rekening moet zijn gebracht, enkel gesteld wordt voor de categorie van niet-betaling. Als een onderneming bijvoorbeeld een prijsvermindering zou verlenen (bijvoorbeeld na een *vermeende* oninbaarheid de vergoeding zou kwijtschelden), zou een vermindering van de maatstaf van heffing wel aan de orde kunnen zijn. Ook dit verschil in behandeling bevredigt mijn rechtsgevoel niet.

Een ondernemer zal in de praktijk de vergoeding (en de btw) doorgaans door middel van een factuur aan zijn afnemer in rekening brengen. In dat kader kan de vraag worden opgeworpen hoe moet worden omgegaan met de situatie waarin een ondernemer geen factuur uitreikt, bijvoorbeeld omdat hij van de verplichting tot het uitreiken van een btw-factuur<sup>219</sup> is ontheven,<sup>220</sup> zijn afnemer de factuur namens hem opmaakt ('self-billing')<sup>221</sup> of hij (al dan niet bewust) niet heeft voldaan aan de verplichting een btw-factuur uit te reiken.<sup>222</sup> In die gevallen kan namelijk worden volgehouden dat de vergoeding niet aan de afnemer *in rekening* wordt gebracht. Naar mijn mening mogen deze gevallen op zichzelf toepassing van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 niet in de weg staan.<sup>223</sup> Hiervoor kunnen verschillende argumenten worden aangedragen. Ten eerste stelt art. 29 lid 1 Wet OB 1968 de eis dat de vergoeding in rekening is gebracht niet, zodat hetgeen in de memorie van toelichting is overwogen niet aan de belastingplichtige kan worden tegengeworpen. Hiertegen kan weer worden ingebracht dat bedoelde eis in art. 29 lid 2 Wet OB 1968 wel

217 Het gaat hierbij (i) om de situatie waarin een auto tegen een lagere vergoeding (dus niet om niet; vgl. art. 8 lid 7 Wet OB 1968) dan de normale waarde voor andere dan bedrijfsdoeleinden in gebruik wordt gegeven aan een verbonden afnemer (zoals een werknemer), die geen volledig recht op aftrek van btw heeft dan wel (ii) om handelingen zoals bedoel in art. 4 lid 3 Wet OB 1968 (de zogenoemde bij ministeriële regeling aan te wijzen 'integratiedienst', welke aanwijzing overigens (nog) niet heeft plaatsgehad) [noot; BH].

218 Vgl. *Kamerstukken II* 2011/12, 33 007, nr. 3, p. 27-28 (MvT bij de Wet uitwerking autobrief).

219 Hieronder versta ik de factuur die voldoet aan de in art. 35a Wet OB 1968 gestelde eisen.

220 Hierbij denk ik niet aan art. 34c Wet OB 1968 (ondernemers die btw-vrijgestelde prestaties verrichten), maar bijvoorbeeld aan de kleine ondernemers die zijn ontslagen van administratieve verplichtingen krachtens art. 25 lid 3 Wet OB 1968.

221 Art. 35 lid Wet OB 1968.

222 Art. 34c Wet OB 1968, en bijvoorbeeld enkel een betalingsverzoek heeft gestuurd.

223 Dit laat onverlet dat art. 29 lid 1 Wet OB 1968 alleen dan toepassing kan vinden als voldaan wordt aan de overige voorwaarden, zoals het vereiste dat de belastingplichtige ook daadwerkelijk eerst btw aan de Belastingdienst heeft betaald (vgl. paragraaf 4.3.1.2). De zeer kleine ondernemer die is ontheven van de verplichting tot het uitreiken van een btw-factuur zou uiteindelijk dus niet in aanmerking komen voor teruggaaf van btw, niet omdat er geen btw in rekening gebracht zou zijn, maar simpelweg vanwege het feit dat er geen btw op aangifte is voldaan.

lijkt te zijn gesteld.<sup>224</sup> Ten tweede geldt dat het onthouden van het recht op teruggaaf induist tegen het neutraliteitsbeginsel. De belastingplichtige zal uiteindelijk meer btw aan de Belastingdienst verschuldigd zijn dan hij zelf daadwerkelijk van de afnemer heeft ontvangen. Hierbij speelt een rol dat de afnemer zonder een geldige btw-factuur zijn recht op aftrek ook niet te gelde kan maken, zodat een compenserende heffing niet nodig is om de neutraliteit te waarborgen. Ten derde merk ik op dat kan worden volgehouden dat een dergelijk vereiste niet past binnen de contouren van de Btw-richtlijn. Ook daarover kom ik nog te spreken.

Om misverstanden te voorkomen merk ik volledigheidshalve op dat voorgaande betrekking heeft op het al dan niet in rekening moeten brengen van de *vergoeding*. Het gaat niet om het al dan niet in rekening brengen van de daarover verschuldigde *btw*. De situatie waarin wél de vergoeding, maar niet de btw, in rekening wordt gebracht houdt verband met toepassing van de verleggingsregeling (art. 12 lid 2-4 Wet OB 1968).<sup>225</sup> Op grond van deze regeling is niet de leverancier, maar de afnemer gehouden de btw aan de schatkist te voldoen. Toepassing van de verleggingsregeling laat toepassing van art. 29 Wet OB 1968 mijns inziens onverlet.<sup>226</sup>

#### 4.3.1.4 Geen teruggaaf van 'art. 37-btw'

Leveringen van goederen en diensten, die door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht, zijn onderworpen aan btw.<sup>227</sup> Zolang hiervan geen sprake is, is btw-heffing niet aan de orde.<sup>228</sup> Een uitzondering betreft art. 37 Wet OB 1968. Dit artikel schrijft voor dat degene die op een factuur melding maakt van btw, deze btw verschuldigd wordt indien deze niet reeds op grond van een andere bepaling verschuldigd is geworden. De enkele vermelding van btw (en dus niet een aan btw onderworpen handeling) maakt dat verschuldigdheid optreedt.<sup>229</sup> Hierbij kan worden gedacht een (rechts)persoon die btw in rekening brengt, terwijl: hij of zij geen btw-ondernemer

224 Hoewel daar weer tegenin kan worden gebracht dat de in lid 2 bedoelde éénjaarstermijn enkel toepassing vindt als de vergoeding in rekening is gebracht en dus geen toepassing vindt c.q. de belastingplichtige geen beroep kan doen op de éénjaarstermijn als de vergoeding niet in rekening is gebracht.

225 Art. 194 e.v. Btw-richtlijn.

226 Al zal een vermindering van de maatstaf van heffing c.q. een recht op teruggaaf van btw in de praktijk veelal terstond worden gecompenseerd door een herzieningsverplichting van het recht op aftrek ex art. 29 lid 7 Wet OB 1968 (art. 185 Btw-richtlijn). Beide correcties bevinden zich bij toepassing van de verleggingsregeling immers in dezelfde hand (die van de afnemer).

227 Art. 1 Wet OB 1968 (art. 2 lid 1 Btw-richtlijn).

228 Andere belastbare feiten (intracommunautaire verwervingen en invoer) laat ik buiten beschouwing. Zij vallen buiten het bestek van dit onderzoek.

229 Deze verschuldigdheid volgt ook uit de richtlijnpendant van art. 37 Wet OB 1968. In art. 203 Btw-richtlijn (voorheen art. 21 punt 1 sub c Zesde richtlijn), in welk licht art. 37 Wet OB 1968 moet worden uitgelegd (zie het hierna te bespreken arrest HR 4 maart 2016, *BNB* 2016/106), is opgenomen dat eenieder die btw op een factuur vermeldt deze btw verschuldigd wordt. 'Art. 203-btw' komt ter sprake in paragraaf 5.3.2.3.1.

is,<sup>230</sup> de heffing van btw is verlegd naar de afnemer,<sup>231</sup> de prestatie geacht wordt buiten Nederland plaats te vinden, de prestatie blijkt te zijn vrijgesteld,<sup>232</sup> er sprake is van fraude<sup>233</sup> of simpelweg geen belastbare handeling te onderkennen valt.<sup>234</sup> Door 'oneigenlijke btw' toch als verschuldigd te oormerken, wordt voorkomen dat belastinginkomsten voor de schatkist verloren gaan, aangezien het gevaar bestaat dat de ontvanger de factuur gebruikt om btw van de Belastingdienst terug te vorderen (het zogenoemde 'gevaar voor verlies van belastinginkomsten').<sup>235</sup>

De vraag of degene die btw op de voet van art. 37 Wet OB 1968 verschuldigd is geworden in aanmerking komt voor teruggaaf van btw op de voet van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 bij niet-betaling van de factuur waarop de 'art. 37-btw' vermeld is, dient mijns inziens ontkennend te worden beantwoord. Dit standpunt kan als volgt worden beargumenteerd. Art. 29 lid 1 Wet OB 1968 bepaalt dat in de aldaar genoemde gevallen de maatstaf van heffing wordt verlaagd, hetgeen veronderstelt (sterker: vereist) dat er (aanvankelijk) een maatstaf van heffing is. En hiervoor is een aan btw onderworpen handeling vereist.<sup>236</sup> Art. 8 Wet OB 1968 bepaalt namelijk dat de maatstaf van heffing als uitgangspunt gelijk is aan het totale bedrag dat 'ter zake van de levering of dienst' rekening wordt gebracht.<sup>237</sup> En dit is waar het voor de 'art. 37-btw' spaak loopt. Onder art. 37 Wet OB 1968 is er namelijk geen maatstaf van heffing. De btw wordt verschuldigd, vanwege de loutere vermelding daarvan op de factuur. En omdat er bij toepassing van art. 37 Wet OB 1968 geen heffingsgrondslag is, kan deze dus ook niet worden verlaagd.

230 Ik heb eerder betoogd (Germann & Heijnen 2010, paragraaf 2.1) dat uit HvJ 6 november 2003, nrs. C-78 t/m 80/02, V-N 2003/58.17 (*Maria Karageorgou e.a.*) valt op te maken dat art. 37 Wet OB 1968 toepassing mist als btw door een niet-ondernemer wordt gefactureerd. Toch meen ik dat bedoeld arrest in latere rechtspraak is genuanceerd en dat art. 37 Wet OB 1968 'gewoon' van toepassing is op niet (als zodanig handelende) ondernemers. Deze conclusie sluit ook aan bij een grammaticale uitleg van art. 37 Wet OB 1968, waarin is opgenomen dat 'Hij die (cursivering: BH) op een factuur melding maakt van omzetbelasting'. Hetzelfde geldt voor art. 203 Btw-richtlijn, waarin wordt gesproken over '(een)ieder (cursivering: BH) die [btw] op een factuur vermeldt'. Zie in dat licht uitgebreid mijn aantekening bij HR 4 maart 2016, *FED* 2016/58 (met aldaar opgenomen verwijzingen).

231 Zie bijvoorbeeld HvJ 13 december 1989, nr. C-342/87, *BNB* 1990/237 (*Genius Holding*).

232 Hof Amsterdam 17 maart 2009, V-N 2009/32.19.

233 Denk aan de acquisitiefraudeur die spookfacturen verzendt (vgl. HR 6 maart 1991, *BNB* 1992/219 en HR 14 september 2012, *BNB* 2012/278).

234 Zie bijvoorbeeld HvJ 18 juni 2009, nr. C-566/07, *BNB* 2009/291 (*Stadeco*), r.o. 26.

235 HvJ 18 juni 2009, nr. C-566/07, *BNB* 2009/291 (*Stadeco*), r.o. 26 en HvJ 11 april 2013, nr. C-138/12, V-N 2013/20.15 (*Rusedespred*), r.o. 24. Dit staat los van het gegeven dat 'oneigenlijke btw' materieel niet voor aftrek in aanmerking komt. Zie in dat verband HvJ 13 december 1989, nr. C-342/87, *BNB* 1990/237 (*Genius Holding*), r.o. 13. Gelijk: *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr. 3, p. 38 (MvT).

236 Dit uitgangspunt gold ook onder art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017), waarin werd gesproken over teruggaaf van btw 'ter zake van leveringen en diensten'.

237 In gelijke zin: art. 73 Btw-richtlijn.



In de rechtspraak wordt deze gedachte breed gedragen. Ik verwijs onder meer naar HR 23 oktober 1991, *BNB* 1991/357, HR 14 september 2012, *BNB* 2012/278 en HR 4 maart 2016, *BNB* 2016/106<sup>238</sup>.<sup>239</sup> Ik citeer uit laatstgenoemd arrest:

“2.4.2. Op grond van artikel 90, lid 1, van BTW-richtlijn 2006, aan welke richtlijnbeeping met artikel 29, lid 1, van de Wet uitvoering is gegeven, wordt de maatstaf van heffing en bijgevolg het door de belastingplichtige verschuldigde btw-bedrag verlaagd wanneer de belastingplichtige de overeengekomen tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. (...) Naar redelijkerwijs niet voor twijfel vatbaar is, wordt in dit verband met de term ‘maatstaf van heffing’ bedoeld de maatstaf van heffing als omschreven in titel VII van BTW-richtlijn 2006, en ziet het bepaalde in artikel 90, lid 1, van BTW-richtlijn 2006, gelet op de in dit artikellid vermelde situaties, slechts op gevallen waarin een belaste levering of een belaste dienst is overeengekomen. Hiermee strookt het bepaalde in artikel 29, lid 1, van de Wet dat slechts teruggaaf wordt verleend van de belasting ter zake van leveringen en diensten. (...)”

Hoewel dit arrest handelde over art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017), twijfel ik er niet aan dat bedoelde rechtspraak onder het huidige art. 29 Wet OB 1968 onverkort van toepassing is.

#### 4.3.1.5 Verhouding tot het Unierecht

Met de invoering van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (vanaf 2017) is de bepaling tekstueel in overeenstemming gebracht met art. 90 lid 1 Btw-richtlijn. De richtlijnconforme uitleg, zoals die gold onder art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) is daarmee overbodig geworden om hetzelfde resultaat (overeenstemming met het Unierecht) te kunnen bereiken. Naar mijn idee levert de in de Nederlandse rechtspraak gegeven uitleg aan de bepaling geen noemenswaardige fricties op met de betekenis die het Unierecht aan art. 90 lid 1 Btw-richtlijn toekent. De vraag naar wanneer sprake is van (niet-)betaling is naar mijn mening, bij gebreke aan duidelijke aanwijzingen vanuit het Unierecht, vooral een aangelegenheid van nationaal recht. Het Unierecht biedt in mijn optiek voldoende ruimte, weliswaar binnen de aldaar geschetste kaders,<sup>240</sup> om in dat verband aansluiting te zoeken bij de civielrechtelijke duiding van de relevante feiten en omstandigheden. De codificatie van het rechtsgevolg, dat een verlaging van de maatstaf van heffing een recht op teruggaaf meebrengt, acht ik in overeenstemming met het Unierecht. Ik heb echter wel moeite met het feit dat de nationale wetgever toepassing van art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de vergoeding eerst in rekening moet zijn gebracht. Dit vereiste lijkt het Unierecht niet te stellen. Evenmin lijkt het Unierecht daarvoor een rechtvaardiging te bieden. Dat ‘art. 37-btw’ van de werkingssfeer van art. 29 Wet OB 1968 is uitgesloten vindt mijns inziens wel steun in het Unierecht.

<sup>238</sup> Voor een beschouwing van dit arrest verwijs ik ook naar mijn aantekening in *FED* 2016/58.

<sup>239</sup> Vgl. HR 8 februari 2008, *BNB* 2008/126 (met lezenswaardige conclusie van A-G Overgaauw) en HR 27 juni 2008, *BNB* 2008/214. Dat art. 29 Wet OB 1968 geen toepassing vindt ten aanzien van ‘art. 37-btw’ is ook gemeengoed bij de feitenrechters. Zie bijvoorbeeld Rechtbank Den Haag 30 juni 2017, *V-N* 2017/62.2.4, Rechtbank Breda 20 december 2012, *NTFR* 2013/977, Hof Amsterdam 17 maart 2009, *V-N* 2009/32.19, Hof Den Haag 17 januari 2003, *V-N* 2003/29.25 en Hof Den Haag 7 februari 1990, *JOB* 1990/52.

<sup>240</sup> Paragraaf 3.3.2.



#### 4.3.1.6 Verhouding tot het rechtskarakter

Omdat art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (vanaf 2017) woordelijk nagenoeg gelijk is aan art. 90 lid 1 Btw-richtlijn, sluit ik wat betreft de verhouding tussen art. 29 lid 1 Wet OB 1968 en het rechtskarakter van btw aan bij mijn bevindingen omtrent de kwaliteit van het Unierecht.<sup>241</sup> Ik kom tot de conclusie dat art. 29 lid 1 Wet OB 1968 het rechtskarakter van de btw in ruime mate eerbiedigt.<sup>242</sup> Spanning met het rechtskarakter doet zich echter wel voor met betrekking tot 'art. 37-btw'. Door art. 29 Wet OB 1968 hierop niet van toepassing te achten, zal de ondernemer bij niet-betaling de verschuldigdheid van de ten onrechte gefactureerde btw als last blijven ervaren. Toch meen ik dat van strijdigheid met het rechtskarakter geen sprake is. Art. 37 Wet OB 1968 behelst in mijn optiek een separaat leerstuk binnen de btw, dat als zodanig in ogenschouw moet worden genomen. Ter waarborging van het neutraliteitsbeginsel heeft het HvJ *binnen de grenzen van dit leerstuk* bepaald dat het aan lidstaten staat om te voorzien in een (separate) herzieningsregeling voor 'art. 37-btw'.<sup>243</sup> Nederland heeft deze regeling opgenomen in onderdeel 3.5 van het Besluit administratieve verplichtingen.<sup>244</sup> Het rechtskarakter wordt daardoor (buiten art. 29 Wet OB 1968 om) ruim voldoende geëerbiedigd.

#### 4.3.1.7 Slotsom

In deze paragraaf stond art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (vanaf 2017) centraal. Onder verwijzing naar het civiele recht heb ik diverse vormen van (niet-)betaling besproken. Ik heb vastgesteld dat het aan de verlaging van de maatstaf van heffing gekoppelde gevolg (het ontstaan van een recht op teruggaaf van btw) juist is. Met referte aan het Unierecht heb ik geconcludeerd dat toepassing van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 niet zou mogen verlangen dat de vergoeding eerst in rekening moet zijn gebracht en dat ten onrechte gefactureerde btw inderdaad van de werking van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 is uitgesloten. Ik kom tot de algehele conclusie dat art. 29 lid 1 Wet OB 1968 verenigbaar is met het Unierecht en het rechtskarakter van de btw meer dan voldoende eer aan doet.

### 4.3.2 Ontstaansmoment recht op teruggaaf

In deze paragraaf staat art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) centraal. In dit artikellid is bepaald dat het recht op teruggaaf ontstaat op het tijdstip waarop de annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling of de prijsvermindering komen vast te staan, met dien verstande dat in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de in rekening gebrachte vergoeding het recht op teruggaaf geacht wordt te zijn ontstaan uiterlijk één jaar na het tijdstip waarop de vergoeding opeisbaar is geworden. Het meest

<sup>241</sup> Paragraaf 3.4.

<sup>242</sup> Deze conclusie geldt mijns inziens ook voor art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017).

<sup>243</sup> HvJ 18 juni 2009, nr. C-566/07, *BNB* 2009/291 (*Stadeco*), r.o. 36-38, verwijzend naar onder meer HvJ 13 december 1989, nr. C-342/87, *BNB* 1990/237 (*Genius Holding*) en HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98, *V-N* 2000/47.16 (*Schmeink & Cofreth & Strobel*). Zie ook HvJ 31 januari 2013, nr. C-643/11, *V-N* 2013/11.19.10 (*LVK*).

<sup>244</sup> Besluit nr. BLKB2014/704M van de staatssecretaris van Financiën van 6 december 2014 (*Besluit administratieve verplichtingen*), *V-N* 2015/7.16, laatstelijk gewijzigd bij Besluit nr. BLKB2017/7366 van 10 oktober 2017, *V-N* 2017/55.15, paragraaf 3.5.1. Zie ook Germann & Heijnen 2010.

opvallende verschil met art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) is de introductie van een bewijsvermoeden van één jaar. Tot 2017 werd enkel teruggaaf van btw verleend, indien en voor zover de vergoeding niet was en niet zou worden ontvangen. Uit hierna te bespreken rechtspraak blijkt dat het recht op teruggaaf van btw ontstond op het moment waarop redelijkerwijs door de leverancier mocht worden aangenomen dat de afnemer de factuur niet meer zou betalen. In paragraaf 4.3.2.1 staat de vraag centraal of dit in de rechtspraak ontwikkelde 'redelijkheidscriterium' onder het huidige art. 29 lid 2 Wet OB 1968 onverkort van toepassing is. In paragraaf 4.3.2.2 ga ik vervolgens dieper in op de éénjaartermijn. Paragraaf 4.3.2.3 staat vervolgens in het teken van de geldigheid van de regeling in het licht van het Unierecht. De verhouding tot het rechtskarakter van de btw komt aan de orde in paragraaf 4.3.2.4. Ik sluit af met een conclusie in paragraaf 4.3.2.5.

#### 4.3.2.1 Het redelijkheidscriterium

In tegenstelling tot art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) stelt art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) expliciet wanneer het recht op teruggaaf ontstaat, namelijk op het moment waarop de gehele of gedeeltelijke niet-betaling komt vast te staan. Ondanks het ontbreken van enige aanduiding omtrent het ontstaansmoment, moest echter ook onder art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) een ontstaansmoment worden aangewezen. Dit houdt verband met de formeelrechtelijke sfeer. Het vaststellen van een ontstaansmoment is namelijk van belang voor het kunnen verwezenlijken van de btw-teruggaaf. Art. 31 lid 1 Wet OB 1968 bepaalt immers dat een verzoek om teruggaaf moet worden gedaan bij aangifte over het tijdvak *waarin het recht op teruggaaf is ontstaan*. Wordt een verzoek gedaan over een ander tijdvak, dan is het verzoek niet-ontvankelijk.<sup>245</sup>

##### 4.3.2.1.1 Het redelijkheidscriterium tot 2017

Zoals aangekondigd, moet het antwoord op de vraag naar het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf onder art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) worden gevonden in de rechtspraak. Ik verwijs naar HR 4 september 1991, *BNB* 1991/315.<sup>246</sup> Wat betreft het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf overwoog de Hoge Raad, onder verwijzing naar art. 11 C lid 1 Zesde richtlijn (art. 90 lid 1 Btw-richtlijn) (cursivering van mijn hand):

'3.4 (...) moet een zodanig recht op teruggaaf geacht worden te ontstaan op het tijdstip waarop *redelijkerwijs moet worden aangenomen dat de voldoening door de schuldenaar achterwege zal blijven*.'

Hiermee introduceerde de Hoge Raad – wat ik noem – het redelijkheidscriterium. Om in aanmerking te komen voor een teruggaaf van btw hoefde de niet-betaling dus niet definitief vast te staan. De ingeslagen weg werd vervolgd in HR 2 maart 1994, *BNB* 1994/125. Daarin overwoog de Hoge Raad:

'4.2. Het Hof heeft met juistheid vooropgesteld dat een recht op teruggaaf ingevolge het bepaalde in artikel 29, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet geacht moet worden te zijn

<sup>245</sup> HR 4 september 1991, *BNB* 1991/315 en HR 19 mei 1993, *BNB* 1993/243.

<sup>246</sup> Behandeld in paragraaf 4.3.1.1.10.

ontstaan op het tijdstip waarop *redelijkerwijs* moet worden aangenomen dat de voldoening door de schuldenaar achterwege zal blijven.”

Als moet worden aangenomen dat het recht op teruggaaf ontstond op het moment dat redelijkerwijs moest worden aangenomen dat betaling achterwege zal blijven, zou een strikte lezing van deze arresten met zich brengen dat een verzoek om teruggaaf te laat zou zijn, wanneer het verzoek om teruggaaf zou worden gedaan over het (latere) tijdvak waarin de niet-betaling definitief zou worden. Een voorbeeld:

*Voorbeeld 4.2*

A heeft een factuur met btw uitgereikt aan B. Niet veel later wordt het faillissement van B uitgesproken. A krijgt van de curator het bericht *dat naar alle waarschijnlijkheid* geen uitkering aan A zal worden gedaan. Het faillissement komt pas één jaar later ten einde. De boedel blijkt ontoereikend om uitkeringen te doen.

In dit voorbeeld moet op het moment dat A bericht krijgt van de curator redelijkerwijs worden aangenomen dat voldoening van de schuldenaar achterwege zou blijven. A dient derhalve over het tijdvak waarin dit bericht is ontvangen een verzoek om teruggaaf te doen. Indien het verzoek één jaar later zou worden gedaan, dan zou A strikt genomen te laat zijn, al is op dat moment komen vast te staan dat A niet zal worden betaald.

Dat de Hoge Raad deze strikte interpretatie niet heeft voorgestaan volgt uit HR 16 oktober 2009, *BNB* 2010/208.<sup>247</sup> Dit arrest betreft de voortzetting van de zaak die leidde tot HR 22 oktober 2004, *BNB* 2005/11, welke ik in paragraaf 4.3.1.1.3 heb besproken. Resumerend ging het in deze zaak om een farmaceutische groothandel die geconfronteerd werd met een faillissement van een van zijn afnemers, waaraan een surseance van betaling was voorafgegaan. Het faillissement werd begin 1992 uitgesproken. De vorderingen van de groothandel, die dateerden uit de jaren 1989 t/m 1991, werden echter pas begin 2000 ter verificatie bij de curator ingediend. Vlak daarna deed de groothandel een verzoek om teruggaaf van btw op de voet van art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017). De fiscus honoreerde het verzoek niet. De inspecteur was van mening dat het recht op teruggaaf geruime tijd eerder was ontstaan en dat de groothandel dus te laat was met zijn verzoek. Hof Den Bosch was het met de inspecteur eens en kwam tot de conclusie dat het verzoek uiterlijk had moeten zijn gedaan over het tijdvak waarin surseance van betaling was verleend of het faillissement was uitgesproken.<sup>248</sup> De Hoge Raad kon zich hier niet in vinden en casseerde:

“4.3. Vooropgesteld wordt dat recht op teruggaaf van omzetbelasting, als bedoeld in artikel 29, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet niet eerder geacht kan worden te ontstaan dan op het tijdstip waarop redelijkerwijs kan worden aangenomen dat de voldoening door de schuldenaar achterwege zal blijven (vgl. HR 4 september 1991, nr. 27 161, *LJN* ZC4665, *BNB* 1991/315). Voorts moet worden vooropgesteld dat redelijke wetstoepassing meebrengt dat de ondernemer/crediteur enige beoordelingsvrijheid heeft met betrekking tot de vraag of redelijkerwijs kan worden aangenomen dat de voldoening door de schuldenaar achterwege zal blijven. De teruggaaf van omzetbelasting dient evenwel uiterlijk te worden gevraagd bij de aangifte over

<sup>247</sup> Dit arrest moet worden onderscheiden van het op dezelfde datum gewezen arrest HR 16 oktober 2009, *BNB* 2009/314, waarin de ‘betaling door een derde’ centraal stond (paragraaf 4.3.1.1.1).

<sup>248</sup> Hof Den Bosch 15 november 2007, *V-N* 2008/22.1.4.

*het eerste tijdvak waarin betaling van de vergoeding in rechte niet meer kan worden gevorderd [cursivering van mijn hand]."*

Wat betreft het laatst mogelijke tijdvak waarover het recht op teruggaaf kan worden verwezenlijkt, verwijst de Hoge Raad vervolgens naar het tijdstip waarop het faillissement is geëindigd (in onderhavig geval door het verbindend worden van de slotuitdelingslijst in 2002).<sup>249</sup> Met bedoelde overweging lijkt de Hoge Raad dus een bandbreedte te accepteren waarbinnen het recht op teruggaaf ontstaat c.q. een verzoek om teruggaaf moet worden gedaan.<sup>250</sup> Mijns inziens mag gevoeglijk worden aangenomen dat deze bandbreedte gelijk is aan de periode tussen het moment waarop redelijkerwijs moet worden aangenomen dat voldoening achterwege zal blijven en het tijdstip waarop in rechte geen betaling meer kan worden gevorderd (lees: de 'niet-betaling' definitief wordt).<sup>251</sup> Naar mijn idee legt de Hoge Raad met dit 'dynamische ontstaansmoment' een juiste maatstaf aan. De geaccepteerde bandbreedte, waarbinnen het recht op teruggaaf kan ontstaan, doet mijns inziens recht aan het doel en de strekking van art. 29 Wet OB 1968 en vormt een logisch gevolg van een redelijke wetstoepassing.

De vraag komt op wat in de praktijk moet worden verstaan onder het door de Hoge Raad aangelegde criterium van het 'in rechte niet meer kunnen vorderen van betaling'. Zoals A-G Van Hilten in haar conclusie bij HR 7 februari 2014, *BNB* 2014/73 opmerkte, kan hierover verschillend worden gedacht. Zo wordt in diverse aantekeningen bij onderhavig arrest (*BNB* 2010/208) anders betoogd, bijvoorbeeld dat dit tijdstip gelijk is aan het moment waarop het faillissement eindigt (met eventueel een slotbetaling aan de schuldeisers)<sup>252</sup> of het moment dat vorderingen ter verificatie moeten worden ingediend.<sup>253</sup> Er wordt ook verdedigd dat een verzoek ook ná het faillissement nog tijdig kan zijn.<sup>254</sup> Het op dezelfde dag gewezen arrest HR 16 oktober 2009, *BNB* 2009/314 lijkt steun te bieden voor deze laatste opvatting. Hierin sanctioneerde de Hoge Raad een verzoek om teruggaaf, dat was ingediend over het tijdvak waarin de crediteur in kennis werd gesteld van de opheffing van het faillissement van zijn afnemer wegens gebrek aan baten, welke inkennisstelling een aantal maanden na beëindiging van het faillissement plaatsvond. Ik zou echter menen dat het plakken van een etiket op een bepaalde fase van een faillissement niet wenselijk is. Reden hiervoor is dat ieder faillissement (en daarmee ook de positie van iedere crediteur en dienst vordering)

249 Vgl. *Kamerstukken II* 1952/53, 2602, nr. 4, p. 20 (VV), alwaar enkele leden van de Tweede Kamer reageerden op de memorie van toelichting behorend bij het wetsontwerp voor (uiteindelijk) de Wet OB 1954 met de woorden: '(...), dat toch in ieder geval teruggaaf zal moeten worden verleend in geval van faillissement van de afnemer of opdrachtgever. Dan staat immers vast, dat de ondernemer geen middel meer baat en genoegen heeft te nemen met de uitkering, die de failliete boedel toelaat.'

250 Ik deel de opvatting van Van Norden (*FED* 2010/20) en A-G Van Hilten (*BNB* 2014/73, p. 6.12) dat de inspecteur in dat geval vanwege de 'redelijke speelruimte' van de belastingplichtige niet meer dan een marginale toetsing toekomt aangaande de vraag naar het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf.

251 Een verzoek om teruggaaf kan dus op zijn vroegst worden ingediend over het tijdvak waarin moet worden aangenomen dat betaling redelijkerwijs niet meer zal geschieden en moet uiterlijk worden gedaan over het tijdvak waarin de 'niet-betaling' definitief is geworden.

252 Van Norden in *FED* 2010/20.

253 Van Kesteren in *BNB* 2010/208 en Van Dongen in *NTFR* 2009/2232.

254 Redactie Vakstudie Nieuws in *V-N* 2009/56.15.

anders is. Ter onderbouwing, en voor een goed begrip van de materie in het licht van andere delen van deze studie, acht ik een uitstapje naar het faillissementsrecht dienstbaar.

#### 4.3.2.1.2 *Intermezzo: het karakter van het faillissement*

Iedere schuldenaar die in de toestand verkeert dat hij heeft opgehouden te betalen, kan op eigen aangifte of op verzoek van een of meer van zijn schuldeisers door de rechter in staat van faillissement worden verklaard (art. 1 Fw). De faillietverklaring wordt door de rechter uitgesproken als summierlijk (dat wil zeggen: na een kort en eenvoudig onderzoek) blijkt van het bestaan van feiten en omstandigheden dat de schuldenaar in deze toestand verkeert. Als een schuldeiser het verzoek tot faillietverklaring doet, moet daarnaast summierlijk van diens vorderingsrecht blijken (art. 6 lid 3 Fw). Het is vaste rechtspraak dat een schuldenaar alleen in de hiervoor bedoelde toestand kan verkeren als er meerdere schuldeisers zijn. Het gaat dus niet om de hoeveelheid schulden.<sup>255</sup> Twee vorderingen van één schuldeiser zijn derhalve onvoldoende voor het kunnen uitspreken van het faillissement. Vereist is bovendien dat minimaal één van de aanwezige vorderingen opeisbaar moet zijn.<sup>256</sup> Het bovenstaande wordt ook wel het vereiste van pluraliteit van schuldeisers genoemd. Voor faillietverklaring is niet vereist dat de schuldenaar onvoldoende liquide of solvabel is.<sup>257</sup> Het is goed mogelijk dat een solvante ondernemer in staat van faillissement wordt verklaard, al zal de toestand van het hebben opgehouden te betalen veelal wel een gevolg zijn van insolventie. Dit blijkt onder meer uit het gegeven dat de boedel in de meeste Nederlandse faillissementen onvoldoende verhaal biedt voor alle schuldeisers en de zogenoemde recovery rates<sup>258</sup> laag zijn.<sup>259</sup>

Door de faillietverklaring verliest de schuldenaar van rechtswege de beschikking en het beheer over zijn tot het faillissement behorend vermogen (art. 23 Fw). Dit beheer wordt overgenomen door een of meerdere curatoren, die door de rechtbank wordt of worden aangesteld (art. 14 lid 1 Fw). De curator zal vervolgens de failliete boedel moeten vereffenen (art. 68 lid 1 Fw). Deze taken van de curator sluiten aan bij de twee fasen waarin in een faillissement kan verkeren: de beheerfase en de vereffeningsfase. In de beheerfase beheert de curator het vermogen van de gefailleerde en wordt er door de curator een inventarisatie gemaakt van de vermogenspositie van de gefailleerde en de (omvang) van de vorderingen van de schuldeisers. Het einde van de beheerfase wordt gekenmerkt door

255 HR 30 september 1955, *NJ* 1956/319. Zie laatstelijk HR 24 maart 2017, *JOR* 2017/183.

256 HR 18 maart 1983, *NJ* 1983/568 en HR 16 mei 1986, *NJ* 1986/637.

257 Zie bijvoorbeeld HR 6 mei 1898, *W.* 7121.

258 Daarmee doel ik op het percentage waarvoor schuldeisers in faillissement worden gecompenseerd.

259 Centraal Bureau voor de Statistiek, [www.statline.cbs.nl](http://www.statline.cbs.nl) (zoektermen: 'faillissement' en 'beëindiging').

de zogenoemde verificatievergadering.<sup>260</sup> Het verificatieproces behelst de procedure aan de hand waarvan de curator onderzoekt of de vorderingen van de schuldeisers juist zijn, opdat zij kunnen worden vastgesteld (art. 108-137 Fw).<sup>261</sup> Wil een schuldeiser dus meedelen in de baten, dan zal hij zijn vordering(en) ter verificatie moeten indienen.<sup>262</sup> Als uitgangspunt komen alleen vorderingen die *ten tijde van de faillietverklaring* bestaan (de zogenoemde 'pre-faillissementsvorderingen' of simpelweg 'faillissementsvorderingen') in aanmerking voor verificatie: zogeheten 'post-faillissementsvorderingen' en 'boedelvorderingen' komen in principe niet voor verificatie in aanmerking.<sup>263</sup> Als op de verificatievergadering aan de schuldeisers geen akkoord wordt aangeboden of een aangeboden akkoord door de schuldeisers wordt verworpen,<sup>264</sup> dan bevindt de boedel zich van rechtswege in staat van insolventie (art. 173 lid 1 Fw).<sup>265</sup> Deze status kenmerkt het begin van de vereffeningsfase.

260 De beheerfase kan ook vroegtijdig een einde nemen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan vernietiging van het faillissement (art. 15 Fw). Daarnaast komt het niet zelden voor dat het faillissement vroegtijdig wordt opgeheven 'bij gebrek aan baten' (art. 16 Fw). Hiervan is sprake als er geen of onvoldoende baten beschikbaar zijn voor de voldoening van de faillissementskosten en overige boedelschulden, in welk geval er dus geen uitdeling kan plaatsvinden aan de faillissementsschuldeisers. Het heeft dan geen enkele zin om de vorderingen te verifiëren. Het organiseren van een verificatievergadering is ook niet zinvol wanneer komt vast te staan dat enkel de boedelschuldeisers en bevoorrechte schuldeisers (dus niet de concurrente schuldeisers) een betaling kunnen verwachten. In dat geval kan de boedel eenvoudig worden afgewikkeld (art. 137a lid 1 Fw). Er vindt dan wel een vereffening plaats (alleen de verificatie wordt overgeslagen).

261 Hiervoor bepaalt de rechter-commissaris een dag waarop schuldeisers hun vorderingen uiterlijk moeten hebben ingediend (art. 108 Fw). Vervolgens dienen schuldeisers hun vorderingen bij de curator in te dienen door overlegging van een rekening of andere schriftelijke verklaring, die de aard en het bedrag van de vorderingen aangeven, vergezeld van de bewijsstukken of een afschrift daarvan. Als er aanspraak wordt gemaakt op een voor-, pand-, hypotheek- of retentierecht, dan moet ook daarvan opgave worden gedaan. Daarna toetst de curator de ingezonden stukken aan de administratie en opgaven van de gefailleerde.

262 De vorderingen die niet tijdig zijn ingediend worden in principe niet geverifieerd, zodat de betreffende schuldeisers buiten het faillissement blijven en niet meedelen in de baten. Een uitzondering geldt onder meer voor houders van het recht van hypotheek en pand. Zij kunnen hun rechten uitoefenen, alsof er geen faillissement was (art. 57 lid 1 Fw). Zie ook art. 186 Fw voor de mogelijkheid van verzet tegen de uitdelingslijst.

263 Dit wordt ook wel het fixatiebeginsel genoemd en vormt 'een hoofdregel van alle faillissementsrecht, dat door de intrede van het faillissement de rechtspositie van alle bij de boedel betrokkenen onveranderlijk wordt' (HR 31 december 1909, W. 8957). Faillissementsvorderingen worden daarom ook wel 'gefixeerde vorderingen' of 'verifieerbare vorderingen' genoemd. Vanuit de gefailleerde spreekt men ook wel 'faillissementsschulden', 'gefixeerde schulden' of 'verifieerbare schulden'. Post-faillissementsvorderingen en boedelvorderingen worden aangeduid als 'niet-verifieerbare vorderingen'. Beredeneerd vanuit de gefailleerde spreekt men van 'niet-verifieerbare schulden'. Een uitzondering geldt voor post-faillissementsvorderingen die voortvloeien uit een bestaande rechtsverhouding. Blijkens het hierna in paragraaf 6.3.2.2.1 te bespreken arrest HR 19 april 2013, JOR 2013/224 (*Koot Beheer/Tideman q.q.*) komen zij wél voor verificatie in aanmerking. Benadrukt moet worden dat bedoeld onderscheid niets zegt over de onderlinge rangorde of voorrang van betreffende schuldeisers. Zoals nog zal blijken hebben boedelschuldeisers doorgaans wel een sterkere verhaalspositie dan faillissementsschuldeisers. Over dit onderscheid kom ik hierna en in paragraaf 6.3.2.2.1 uitvoerig te spreken.

264 Als wel een akkoord wordt bereikt (het akkoord wordt 'gehomologeerd') eindigt het faillissement (art. 161 Fw) en aldus ook de beheerfase. Aan vereffening van de boedel wordt niet toegekomen.

265 In welk geval de vennootschap van rechtswege wordt ontbonden (art. 2:19 lid 1 onderdeel c BW). Indien het faillissement reeds bij gebrek aan baten ten einde is gekomen, bevindt de rechtspersoon zich al eerder 'in staat van ontbinding', in welk geval de rechtspersoon ook ophoudt te bestaan (art. 2:19 lid 4 BW).

Als het bedrijf van de gefailleerde niet wordt voortgezet (art. 173a-174 Fw), gaat de curator over tot tegeldemaking van het aanwezige boedelactief en uitkering van die opbrengst aan de dan aanwezige schuldeisers (art. 175 lid 1-192 Fw). Zodra aan de *geverifieerde* schuldeisers het volle bedrag van hun vorderingen is uitgekeerd of de slotuitdelingslijst verbindend is geworden, komt de vereffeningsfase en daarmee het faillissement ten einde (art. 193 lid 1 Fw).<sup>266</sup>

Wat betreft de positie van de individuele schuldeisers geldt (binnen en buiten faillissement) als uitgangspunt dat alle schuldeisers die zich verhalen op het vermogen van de schuldenaar ten opzichte van elkaar gelijk zijn. Dit beginsel (ook wel *paritas creditorum* genoemd) ligt voor een groot deel besloten in art. 3:277 lid 1 BW. Deze bepaling stelt dat alle schuldeisers onderling een gelijk recht hebben om, na voldoening van de kosten van executie, zich te verhalen op de netto-opbrengst van de goederen van hun schuldenaar naar evenredigheid van ieders vordering. Er geldt geen rangorde naar de hoogte van de vordering. Iedere schuldeiser ontvangt in beginsel een even groot percentage van zijn vorderingen.

#### Voorbeeld 4.3

A en B zoeken verhaal op de goederen van C. A heeft een vordering van 100 en B een vordering van 200. De netto-executieopbrengst van de goederen bedraagt 150. Op grond van de *paritas creditorum*-regel heeft A recht op een uitkering van 50 (1/3) en B 100 (2/3). Beiden zien 50% van hun vordering voldaan.

In bepaalde situaties is het onwenselijk om vast te houden aan de hoofdregel dat alle schuldeisers gelijk zijn en kan de gelijkheid van schuldeisers worden doorbroken. Het gaat hierbij allereerst om bij wet erkende rechten van voorrang (ofwel preferentie). Daarnaast kunnen ook feitelijke omstandigheden ertoe nopen dat sommige schuldeisers voorrang hebben boven anderen. Degenen die overblijven worden ook wel gewone of concurrente crediteuren genoemd. Voorrang vloeit volgens art. 3:278 lid 1 BW voort uit (i) pand, (ii)

<sup>266</sup> De vennootschap houdt dan op te bestaan (art. 2:19 lid 6 BW). De vereffening (en daarmee feitelijk ook het faillissement (art. 194 Fw)) kan worden heropend in de situatie van nagekomen baten. In dat geval 'herleeft' de vennootschap, doch uitsluitend ter afwikkeling van de heropende vereffening (art. 2:23c BW).



hypotheek,<sup>267</sup> (iii) voorrecht (privilege)<sup>268</sup> en (iv) andere in de wet aangegeven gevallen<sup>269</sup>. Het is niet mogelijk om afspraken te maken over voorrangrechten.<sup>270</sup> Indien meerdere schuldeisers echter een recht van voorrang hebben en de executieopbrengst onvoldoende is om al deze schuldeisers te voldoen, moet worden beoordeeld of en, zo ja, in hoeverre, zij zich in elkaars vaarwater bevinden bij de verhaalsuitoefening. Zo komt bijvoorbeeld de vraag op hoe moet worden omgegaan met de situatie waarin een hypotheekhouder, de Belastingdienst en een andere crediteur met voorrecht zich allemaal wensen te verhalen op dezelfde zaken van hun schuldenaar. Worden zij naar evenredigheid voldaan of gaat de een voor op de ander? Hiervoor zij allereerst verwezen naar art. 3:279-3:281 BW. Daarin wordt onder meer bepaald dat pand en hypotheek boven privilege gaan, tenzij de wet anders bepaalt. Vervolgens zij verwezen naar art. 21 lid 2 Iw 1990. Hierin is bepaald dat het (bodem)voorrecht van de fiscus de regel dat pand boven privilege gaat onder omstandigheden doorkruist en een uitzondering vormt op de regel dat bijzondere privileges voorgaan op algemene privileges<sup>271, 272</sup>. Opmerking verdient ten slotte dat bedoelde rangorderegels in faillissement de voorrang van boedelschuldeisers boven faillissementsschuldeisers<sup>273</sup> niet kunnen doorkruisen. Boedelschuldeisers zijn – kort gezegd – schuldeisers die ten tijde van het faillissement van de schuldenaar een onmiddellijke aanspraak hebben op de failliete boedel. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan (het salaris van) de curator. Deze

267 Pand- en hypotheekhouders worden ook wel separatisten genoemd. Ingevolge art. 57 lid 1 Fw kunnen zij hun rechten uitoefenen alsof er geen faillissement was. Separatisten kunnen het door de gefailleerde in zekerheid gegeven goed verkopen en zich op de opbrengst ervan verhalen. Het gaat hier om het recht van parate executie. De pand- en hypotheekhouder hoeven zodoende niet te wachten op het verbindend worden van de slotuitdelingslijst. Bovendien delen zij niet mee in de algemene faillissementskosten.

268 Anders dan bij pand en hypotheek kunnen voorrechten niet worden bedongen, maar worden zij automatisch door de wet toegekend. Voorrechten geven een schuldeiser recht zich bij verdeling bij voorrang te verhalen op de netto-executieopbrengst van alle goederen of een bepaald goed van de schuldenaar. Anders dan bij pand en hypotheek beschikt de bevoorrechte schuldeiser niet over het recht van parate executie. Voorrang kan derhalve alleen dan te gelde worden gemaakt door de vordering, onder vermelding van het voorrecht, ter verificatie bij de curator in te dienen. Een voorbeeld van een voorrecht is het fiscaal privilege van de Belastingdienst (art. 21 lid 1 Iw 1990). Omdat bij ondernemers in de regel de natuurlijke prikkel ontbreekt om bij olopende schulden de Belastingdienst als eerste te betalen, heeft de wetgever met de invoering van het fiscaal privilege getracht de Belastingdienst voldoende tegenwicht te kunnen laten bieden in het krachtenveld van de schuldeisers. Zie uitvoerig paragraaf 6.3.3.1.1.

269 Voorbeelden van andere in de wet aangegeven gevallen van voorrang liggen besloten in art. 3:264 lid 7 BW en art. 3:282 BW. Naast deze materiële vormen van voorrang, bevinden sommige schuldeisers zich (ook) in een feitelijke voorrangpositie. Te denken valt aan het recht van retentie. Dit is de bevoegdheid van de schuldeiser om de nakoming van een verplichting tot afgifte van een zaak op te schorten totdat de vordering wordt voldaan (art. 3:290 BW).

270 Wel kan een schuldeiser met zijn schuldenaar overeenkomen dat de vordering van de schuldeiser op de schuldenaar jegens een of meerdere andere schuldeisers een lagere rang neemt (art. 3:277 lid 2 BW). Dit wordt ook wel achterstelling genoemd. Gevolg hiervan is dat andere schuldeiser(s) feitelijk in een hogere rang worden geplaatst. Een overeenkomst van achterstelling strekt er namelijk toe dat een schuldeiser in rang ten opzichte van de overige schuldeiser(s) een stap terug doet. Dit komt veelal voor in het kader van de sanering van een onderneming.

271 Vgl. art. 3:280 en 3:281 BW. Voor een uitgebreide lijst waarin de voorrechten en voorrangregels zijn opgenomen verwijs ik naar de Van Mierlo, GS Burgerlijke Rechtsvordering, art. 480 Rv, aant. 9.

272 Dit maakt van de Belastingdienst een superpreferente crediteur.

273 In faillissement worden eerst de boedelschuldeisers voldaan, voordat aan uitdeling aan de faillissementsschuldeisers wordt toegekomen. Zie voetnoot 263 en (vooral) paragraaf 6.3.2.2.1.



regel in faillissement heeft bijvoorbeeld tot gevolg dat concurrente boedelschuldeisers vóór preferente faillissementsschuldeisers gaan<sup>274</sup> en boedelschuldeisers met een recht van voorrang als hoofdregel zullen voorgaan op boedelschuldeisers zonder of met een lager voorrangsrecht.<sup>275</sup>

#### 4.3.2.1.3 *Het redelijkheids criterium tot 2017 (vervolg)*

Terug naar het redelijkheids criterium. De veelzijdigheid van het faillissementsrecht maakt dat het aanmerken van één vast moment als het uiterlijke moment waarop een verzoek om teruggaaf van btw moet worden gedaan volgens mij illusoir is. Immers: daar waar een faillissementsschuldeiser of schuldeiser zonder preferentie bij het uitspreken van het faillissement de conclusie zouden kunnen trekken dat voor hem of haar geen uitkering in het verschiet zal liggen, zal een boedelschuldeiser of preferente crediteur mogelijk een geheel andere conclusie trekken. Ik hecht daarom veel waarde aan de berichtgeving van de curator aan de betreffende crediteur. Het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf zal voor de betreffende schuldeiser namelijk veelal van afhangen van de inhoud van de berichten van de curator.<sup>276</sup> De curator is in faillissement immers bij uitstek ter zake deskundig als het gaat om de vraag of 'betaling van de vergoeding in rechte niet meer kan worden gevorderd' c.q. of een schuldeiser definitief wel of geen (gedeeltelijke) betaling kan verwachten.<sup>277</sup>

#### 4.3.2.1.4 *Het redelijkheids criterium vanaf 2017*

Ondanks het door de Hoge Raad geïntroduceerde redelijkheids criterium (waaronder voornoemd dynamische ontstaansmoment, ontbreekt in art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) enige aanwijzing over de toepasselijkheid hiervan. Het is bijzonder jammer dat de wetgever het ontbreken van het redelijkheids criterium niet nader toelicht, temeer nu het een bewuste keuze lijkt te zijn geweest. Tijdens de internetconsultatie hadden enkele respondenten, waaronder de NOB, er namelijk op aangedrongen het redelijkheids criterium te codificeren. In plaats daarvan besloot de wetgever het redelijkheids criterium, zoals voorheen wel opgenomen in art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017), te decodificeren. Art. 29 lid 7 Wet OB 1968 bepaalt nu dat de afnemer bij niet-betaling de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de niet-betaling komt vast te staan, terwijl in de aanvankelijk gepresenteerde wettekst bij de internetconsultatie het redelijkheids criterium nog wel in het voorgestelde art. 29 lid 7 Wet OB 1968 was opgenomen.<sup>278</sup> Hieruit lijkt te volgen dat

<sup>274</sup> In veel faillissementen zal het in de praktijk echter zo zijn dat het boedelactief alleen al niet voldoende is om alle boedelschuldeisers te voldoen (er is sprake van een 'negatieve boedel'), zodat niet wordt toegekomen aan enige uitkering aan de faillissementsschuldeisers (art. 16 Fw).

<sup>275</sup> HR 28 september 1990, NJ 1991/305 (*De Ranitz q.q./Belastingdienst*).

<sup>276</sup> Praktijk is dat een schuldeiser, al dan niet op verzoek, een of meer schriftelijke berichten van de curator ontvangt, waaruit blijkt of enige uitdeling in het verschiet ligt. Faillissementsverslagen bieden doorgaans ook al een goed beeld.

<sup>277</sup> Bij faillissement is de fiscus doorgaans ook relatief soepel. Ligt een uitdeling niet in lijn der verwachting, dan gaat de fiscus bijna altijd over tot teruggaaf van btw (Van Oers 2007a, p. 71 en 78, Van Oers 2007b, p. 65 en Tekstra 1999, p. 259).

<sup>278</sup> Al kan uit het verslag van de internetconsultatie worden opgemaakt dat het de wetgever met de decodificatie van het redelijkheids criterium vooral te doen was om lid 1 en lid 7 taalkundig op elkaar af te stemmen. Zie ook paragraaf 6.3.2.1.

de wetgever weloverwogen afscheid heeft willen nemen van het redelijkheidscriterium. Bepaalde punten in de wetgeschiedenis tenderen naar dezelfde conclusie. In de memorie van toelichting wordt over het tijdstip waarop het recht op teruggaaf ontstaat overwogen (cursiveringen zijn door mij aangebracht):<sup>279</sup>

“Daarbij wordt steeds uitgegaan van het tijdstip waarop komt *vast te staan* dat de in dat lid bedoelde omstandigheden zich voordoen. Pas wanneer die omstandigheden *onweerlegbaar zijn* kan dat tijdstip worden vastgesteld aan de hand van bijvoorbeeld een zogenoemde herstellfactuur. Ook voor het geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de in rekening gebrachte vergoeding geldt dat het recht op teruggaaf pas ontstaat op het tijdstip waarop *het buiten twijfel is* dat er geen betaling meer zal worden gedaan.”

Daarmee heeft het er alle schijn van dat de wetgever het redelijkheidscriterium met ingang van 2017 naast zich heeft willen neerleggen. Toch meen ik uit dezelfde toelichting op art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) te mogen opmaken dat de wetgever het redelijkheidscriterium juist niet ter zijde heeft willen schuiven. Zo wordt in het algemene deel van de memorie van toelichting opgemerkt dat:<sup>280</sup>

“Ook [cursivering; BH] in de nieuwe opzet ontstaat het recht op teruggaaf op het tijdstip dat de oninbaarheid van de vordering kan worden vastgesteld.”

Door het gebruik van het woord ‘ook’ lijkt de wetgever dus geen veranderingen te hebben beoogd ten opzichte van de tot dan toe geldende praktijk. Daarnaast kan worden betoogd dat een additionele correctiemogelijkheid bij een betaling alsnog (art. 29 lid 5 Wet OB 1968, zie ook paragraaf 4.3.3) haar bestaanswaarde zou verliezen als het recht op teruggaaf alleen maar zou kunnen ontstaan als de oninbaarheid definitief zou zijn (behoudens vanwege het verstrijken van de éénjaartermijn, waar ik hierna over kom te spreken). Daaruit lijkt te volgen dat de wetgever het redelijkheidscriterium toch van toepassing acht, dus ook zonder codificatie ervan. Deze gedachte (zeker het dynamische aspect van het redelijkheidscriterium) doet bovendien recht aan de wens van de wetgever de onduidelijkheid over ontstaansmoment weg te nemen. Ik memoreer:<sup>281</sup>

“Een belangrijk knelpunt is het kunnen vaststellen van het tijdstip van de daadwerkelijke oninbaarheid van een vordering, waardoor een verzoek om teruggaaf soms te vroeg en soms te laat wordt ingediend. In het laatste geval verliest de ondernemer dan zijn mogelijkheid van bezwaar en beroep en is hij aangewezen op de ambtshalve afwikkeling van zijn verzoek door de inspecteur. Daarnaast leidt de huidige regeling ertoe dat in geval van een faillissement van de afnemer het vaak een aantal jaren kan duren voordat de gehele of gedeeltelijke oninbaarheid van een vordering definitief kan worden vastgesteld en bij de Belastingdienst kan worden aangetoond.”

Met het aannemen van een dynamisch ontstaansmoment zouden de gesignaleerde knelpunten (meer dan bij een statisch ontstaansmoment) worden weggelaten. Ik meen dan ook dat het redelijkheidscriterium zijn belang onder toepassing van art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) niet heeft verloren. Ter verdere onderbouwing heeft te gelden dat de wetgever

<sup>279</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 32.

<sup>280</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 10.

<sup>281</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 9 (MvT).

met dit artikel uitvoering heeft willen geven aan hetgeen is bepaald in de Btw-richtlijn.<sup>282</sup> Zoals al eerder betoogd (paragraaf 4.3.2.1.1), volgt uit rechtspraak van het HvJ dat verlaging van de maatstaf van heffing en derhalve het recht op teruggaaf van btw ook aan de orde is wanneer een vordering niet definitief (maar wel redelijkerwijs) oninbaar is.

#### 4.3.2.2 De éénjaarstermijn

De meest opvallende wijziging ten aanzien van het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf betreft de introductie van een (nieuw) bewijsvermoeden. Als de niet-betaling – met inachtneming van het redelijkheidscriterium – niet reeds eerder is komen vast te staan, wordt de btw-correctie geacht te ontstaan bij het verstrijken van één jaar na het tijdstip waarop de vergoeding opeisbaar is geworden. Deze fictie strekt zich (logischerwijs) niet uit tot de overige in art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) genoemde categorieën. Art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) spreekt immers ook over het geacht worden te zijn ontstaan van het recht op teruggaaf als gevolg van de éénjaarstermijn ‘in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de in rekening gebrachte vergoeding’.

##### 4.3.2.2.1 Fataal karakter

De éénjaarstermijn is een fatale termijn. Dit houdt in dat het recht op teruggaaf van btw (juridisch gezien) nooit later dan één jaar na het opeisbaar worden van de vordering kan ontstaan, dus ook niet als de niet-betaling – wederom met inachtneming van het redelijkheidscriterium – feitelijk op een later tijdstip feitelijk komt vast te staan.<sup>283</sup> In de memorie van toelichting wordt als voorbeeld genoemd het geval waarin na één jaar een deel van het gefactureerde bedrag nog niet is ontvangen, vanwege bijvoorbeeld een nog lopend conflict tussen de leverancier en de afnemer. Ook in dat geval ontstaat bij het verstrijken van de éénjaarstermijn recht op de vermindering van belasting. Op dat tijdstip hoeft niet definitief vast te staan dat de afnemer ter zake van de betaling daadwerkelijk geheel of gedeeltelijk in gebreke zal blijven. De wetgever vervolgt:<sup>284</sup>

“Belangrijke punten van de nieuwe, vereenvoudigde regeling zijn namelijk dat je één jaar na het verstrijken van de datum van opeisbaarheid hoe dan ook recht hebt op een teruggaaf en dat een vordering, vroeger of later, ook één of meerdere keren kan worden overgedragen aan een andere ondernemer. In zo’n systeem past het niet dat een belanghebbende geruime tijd na het ontstaan van het recht op teruggaaf een verzoek daartoe zou indienen, omdat dat zou kunnen leiden tot ongewenste complicaties<sup>285</sup>.”

Een verzoek om teruggaaf over een later tijdvak dan het tijdvak waarin de btw-correctie op grond van de éénjaarstermijn is ontstaan zal dan ook te laat zijn.<sup>286</sup> In de praktijk zullen

<sup>282</sup> Kamerstukken II 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 23 (MvT).

<sup>283</sup> Kamerstukken II 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 32-33 (MvT). Zie ook Kamerstukken I 2016/17, 34 552, nr. E, p. 66-67 (MvA).

<sup>284</sup> Kamerstukken II 2016/17, 34 554, nr. 7, p. 31 (NV).

<sup>285</sup> Welke complicaties het zou betreffen wordt niet duidelijk [noot; BH].

<sup>286</sup> Dit laat vanzelfsprekend onverlet de mogelijkheid tot het indienen van een bezwaarschrift tegen de voldoening op aangifte of de daaruit voortvloeiende naheffingsaanslag en/of het indienen van een btw-suppletieaangifte, wanneer de btw niet na één jaar is teruggevraagd (zie ook Kamerstukken II 2016/17, 34 554, nr. 7, p. 31 (NV) en Kamerstukken I 2016/17, 34 552, nr. E, p. 67 (MvA)).

ondernemers die bijvoorbeeld een conflict hebben met hun afnemer, maar toch verwachten dat (een deel van) de vergoeding op termijn (ná het verstrijken van de éénjaartermijn) zal worden voldaan, om teruggaaf van btw *moeten* verzoeken om hun rechten veilig te stellen. Zoals we in paragraaf 4.3.3.1 zullen zien, geeft de latere betaling vervolgens aanleiding tot het maken van een additionele correctie (ook als bij het verstrijken van de éénjaartermijn niet om teruggaaf is verzocht).

#### 4.3.2.2.2 Opeisbaarheid van de vordering

De éénjaartermijn begint te lopen vanaf het moment waarop de vordering van de schuldeiser opeisbaar wordt. Blijkens de memorie van toelichting wordt hierbij uitgegaan van de uiterste betaaldatum waarop de vergoeding volgens de overeenkomst moet zijn betaald. Als er geen betaaltermijn is vastgelegd, dan moet worden uitgegaan van de wettelijke betaaltermijn. Deze bedraagt – aldus de memorie van toelichting – in principe 30 dagen na de dag waarop de factuur is ontvangen.<sup>287</sup> Hiermee lijkt de wetgever te willen aansluiten bij het civiele recht. Ik acht dit geen goede keus. Reden hiervoor is dat het privaatrecht wat betreft de opeisbaarheid van vorderingen – zeker voor de doorsnee fiscalist – een moeizaam te doorgronden leerstuk betreft, met de nodige nuances. Ik licht dit als volgt toe.

Om te beginnen verwijs ik naar art. 6:38 en 6:39 BW. Uit deze bepalingen volgt dat in de gevallen waarin geen termijn voor nakoming is bepaald, terstond nakoming kan worden gevorderd van de verbintenis: de schuldeiser kan terstond voldoening vorderen. Is er wel een termijn voor nakoming bepaald, dan schort deze termijn de uitvoering van de verbintenis op. Een opschortende tijdsbepaling bevat bijvoorbeeld de verbintenis tot betaling van de koopprijs drie maanden na heden.<sup>288</sup> Een vordering wordt aldus opeisbaar zodra een schuldeiser nakoming kan vorderen.<sup>289</sup> Vervolgens zij verwezen naar art. 6:119a BW, waarin bijzondere regels zijn vastgelegd voor verbintenissen tot betaling van een geldsom. Met deze bepaling is uitvoering gegeven aan een Europese richtlijn,<sup>290</sup> die ertoe strekt betalingsachterstanden bij handelstransacties<sup>291</sup> in de EU tegen te gaan.<sup>292</sup> Uit art. 6:119a BW volgt dat de betaaltermijn voor handelstransacties *tussen ondernemingen* in beginsel 30 dagen bedraagt (lid 2).<sup>293</sup> Ondernemingen behouden echter de mogelijkheid om contractueel af te wijken van de betaaltermijn van 30 dagen. Aan deze contractsvrijheid worden wel grenzen gesteld door in beginsel een maximumbetaaltermijn van 60 dagen op te nemen. Ondernemingen kunnen eventueel uitdrukkelijk een langere betaaltermijn overeenkomen op voorwaarde dat deze betaaltermijn niet kennelijk onbillijk is jegens de schuldeiser (lid 5). Hierbij zet ik de volgende kanttekeningen. Voor zover mijn kennis van het civiele recht reikt, meen ik uit betreffende bepaling te mogen afleiden dat het *de*

<sup>287</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 33 (MvT).

<sup>288</sup> Asser/Sieburgh 6-I 2016/240-241.

<sup>289</sup> Hijma & Olthof, *Compendium Nederlands vermogensrecht* 2017/22.345.

<sup>290</sup> Richtlijn nr. 2011/7/EU van het Europees Parlement en de Raad van 23 april 2011 betreffende bestrijding van betalingsachterstand bij handelstransacties (*PbEU* 2011, L 48/1).

<sup>291</sup> Onder handelsovereenkomst moet – kort en goed – worden verstaan de overeenkomst die strekt tot 'het leveren van goederen of het verrichten van diensten tegen vergoeding' (*Kamerstukken II* 2011/13, 33 171, nr. 3, p. 1-2), zowaar een mooie parallel met de btw.

<sup>292</sup> *Kamerstukken II* 2011/13, 33 171, nr. 3, p. 1-2.

<sup>293</sup> Aldus ook *Kamerstukken II* 2011/13, 33 171, nr. 3, p. 10.

*jure* eigenlijk niet om een betalingstermijn gaat, maar veeleer de vraag betreft wanneer een schuldeiser aanspraak kan maken op rente voor betalingsachterstand. Daarnaast lijkt de memorie van toelichting bij bedoelde bepaling tot uitgangspunt te nemen dat de termijnen alleen gelden bij (handels)transacties tussen ondernemingen,<sup>294</sup> zodat het nog maar de vraag is of de termijn van 30 dagen ook geldt indien een ondernemer presteert aan een niet-ondernemer, zoals de particuliere consument. Ik kan mij daarom niet aan de indruk onttrekken dat de wetgever, daar waar het de vraag naar de opeisbaarheid van de vergoeding betreft, een onjuiste, zo niet op zijn minst onduidelijke, maatstaf heeft aangelegd door in de memorie van toelichting te verwijzen naar de betreffende 30-dagentermijn. Ik zou menen dat de wetgever er dan ook verstandiger aan had gedaan de éénjaartermijn te koppelen aan een fiscaal definieerbaar moment, zoals dat van de verschuldigdheid van de btw ex art. 13 Wet OB 1968.<sup>295</sup> Daarnaast had de wetgever mogelijk inspiratie kunnen opdoen door een verband te leggen met het bepalen van de premievervaldatum in de assurantiebelasting (art. 26 WBR). Dit is de datum waarop de premie opeisbaar wordt en de assurantiebelasting verschuldigd wordt.<sup>296</sup> Dit had niet alleen onduidelijkheid over de aanvang van de éénjaartermijn kunnen voorkomen, maar had (mogelijk) ook andere discussies uit de weg kunnen gaan.

Een vraag die onder de huidige regeling namelijk opkomt, is of partijen de opeisbaarheid van de vergoeding kunnen opschorten, zodat de éénjaartermijn dienovereenkomstig wordt verlengd. A-G De Wit heeft deze vraag in de spiegelbeeldsituatie, onder toepassing van art. 29 lid 2 Wet OB (tot 2017), al een keer beantwoord. In zijn conclusie bij HR 11 juli 2008, *BNB* 2008/283 overwoog hij ontkennend:

“Vervolgens kan de opeisbaarheid van de vergoeding zijn opgeschort, bijvoorbeeld omdat dit bij een betalingsregeling is overeengekomen. Uit de tekst van de tweede volzin van artikel 29, tweede lid van de Wet volgt dat in die situatie niettemin na twee jaren de in aftrek gebrachte voorbelasting kan worden gecorrigeerd. De termijn van twee jaren wordt dan ook niet opgeschort. Dit valt af te leiden uit Hoge Raad, *BNB* 1991/209. In dat arrest waren in 1980 en 1981 ontstane schulden aan de orde. Over het jaar 1984 was een naheffingsaanslag opgelegd ex artikel 29, tweede lid, van de Wet. De Hoge Raad stelde vast dat de tweejaartermijn vóór 1984 was verlopen, namelijk in 1982 en 1983. Uit de door het Hof vastgestelde feiten blijkt dat in de bedoelde zaak de opeisbaarheid van de vorderingen in 1981 bij overeenkomst was opgeschort door een regeling met de crediteuren.”

<sup>294</sup> De wet stelt deze voorwaarde niet.

<sup>295</sup> Vgl. art. 63 e.v. Btw-richtlijn. Een alternatief zou zijn een (eigen) fiscale definitie van de éénjaartermijn in het leven te roepen. De wetgever had bijvoorbeeld kunnen volstaan met de overweging dat een vergoeding voor toepassing van art. 29 Wet OB 1968 als opeisbaar wordt aangemerkt als de betaaltermijn uit de overeenkomst komt te vervallen of, bij gebreke aan een contractuele betaaltermijn, na ommekomst van 30 dagen ná de factuurdatum (hetgeen echter een factureringsverplichting veronderstelt).

<sup>296</sup> Deze datum is gelijk aan de datum die op het polisblad vermeld is, en bij gebreke daarvan de datum waarop de premie uiterlijk moet worden betaald. Zie in dat verband de Toelichting assurantiebelasting (resolutie nr. B71/23037 van de staatssecretaris van Financiën van 16 december 1971, *V-N* 1971/57,29, zoals gewijzigd bij besluit nr. VB91/1044 van de staatssecretaris van Financiën van 18 juli 1991). Hoewel deze toelichting inmiddels is ingetrokken, wordt deze in het algemeen nog als actueel ervaren. Zie daartoe *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Belastingen van rechtsverkeer*, art. 26, aant. 2.

Ik meen echter dat deze conclusie niet zonder meer uit het aangehaalde arrest (HR 22 mei 1991, *BNB* 1991, 290) volgt, nu de Hoge Raad in die zaak het tijdstip van opeisbaarheid lijkt 'vast te pinnen' (omdat dit tussen partijen in cassatie niet in geschil was) op de datum waarop de facturen waren uitgereikt (1980 en 1981), zodat de betreffende tweejaarstermijn verstreek in 1982 en 1983 en de naheffingsaanslag in 1984 dus te laat was opgelegd.

Een andere zaak waarin de vraag naar (opschorting) van de opeisbaarheid centraal stond, is Hof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, *V-N* 2014/59.18. Ook hier stond art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) centraal. In de zaak die leidde tot dit arrest had belanghebbende partijen schoenen gekocht. In de leveringsvoorwaarden was een betalingstermijn van 30 dagen opgenomen. Aangezien de facturen twee jaar na dato nog onbetaald waren, legde de inspecteur een naheffingsaanslag ex art. 29 lid 2 Wet OB (tot 2017) op. Belanghebbende stelde zich echter op het standpunt dat hij met de leverancier was overeengekomen dat de betreffende 30-dagentermijn niet voor hem gold, maar een andere betaaltermijn van toepassing was. Gelet op verklaringen van de leverancier achtte het hof dit echter niet aannemelijk, zodat de naheffingsaanslag in stand bleef. Uit het gesteggel rondom de vraag naar de van toepassing zijnde betaaltermijn zou met enige voorzichtigheid afgeleid kunnen worden dat het hof (ten principale) wel van mening is dat partijen het tijdstip van opeisbaarheid kunnen beïnvloeden door de betaaltermijn achteraf bij overeenkomst aan te passen.

Ik voel hier wel wat voor. Het komt mij voor dat het overeenkomstig de geldende contractsvrijheid partijen vrij staat om een eenmaal vastgestelde betaaltermijn nadien nog te wijzigen, zodat de opeisbaarheid overeenkomstig wordt opgeschort.<sup>297</sup> Het lijkt mij dat aan deze vrijheid wel een tijdlimiet gebonden is: zodra de opeisbaarheid eenmaal is komen vast te staan, kan deze niet meer worden opgeschort.<sup>298</sup> Indien de schuldeiser in dat geval instemt met een latere betaling, dient in mijn optiek gesproken te worden van 'uitstel van betaling', hetgeen als een gunst van de schuldeiser aan de schuldenaar kan worden betiteld.<sup>299</sup>

#### Voorbeeld 4.4

A levert goederen aan B. Partijen komen een betaaltermijn van 20 dagen na factuurdatum overeen. Na 15 dagen spreken partijen af dat de betaaltermijn met nog eens 20 dagen zal worden verlengd. Gerekend vanaf de factuurdatum heeft B derhalve 40 dagen de tijd om A voor de goederen te betalen.

Naar mijn mening begint in voornoemd voorbeeld de éénjaarstermijn te lopen bij het verstrijken van de 40-dagentermijn. Zouden partijen pas na 25 dagen hebben afgesproken dat B nog 15 dagen zou hebben om de factuur te mogen voldoen (derhalve ook 40 dagen

<sup>297</sup> Het opschorten van de opeisbaarheid moet worden onderscheiden van het recht om de nakoming van de verbintenis op de schorten als de andere contractpartij in gebreke blijft (waarvoor een opeisbare vordering derhalve noodzakelijk is (art. 6:52 BW)). Dit recht staat ook wel bekend als de 'exceptio non adimpleti contractus'.

<sup>298</sup> Dit lijkt ook te volgen uit Hof Arnhem 22 maart 1983, *BNB* 1984/207, waarin pas ná de opeisbaarheid (én de tweejaarstermijn) een nadere betalingsregeling leek te zijn overeengekomen.

<sup>299</sup> Asser/Sieburgh 6-I 2016/249.

gerekend vanaf de factuurdatum), dan was de éénjaarstermijn wat mij betreft al bij het verstrijken van dag 20 aangevangen.

#### 4.3.2.3 Verhouding tot het Unierecht

Hiervoor heb ik betoogd dat een redelijke wetstoepassing meebrengt dat soepel moet worden omgesprongen met de vraag naar het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf. Het door de Hoge Raad onderkende dynamische ontstaansmoment is naar mijn idee volledig in overeenstemming met het Unierecht. In paragraaf 3.3.6.1 heb ik namelijk beargumenteed dat een vordering niet definitief oninbaar hoeft te zijn, wil art. 90 lid 1 Btw-richtlijn toepassing vinden. Een verlaging van de maatstaf van heffing is al aan de orde wanneer een vordering met een *redelijke waarschijnlijkheid* niet zal worden betaald. Hiervan is sprake als de belastingplichtige kan aantonen dat betaling gedurende langere tijd zal uitblijven. De overweging van de Hoge Raad dat het recht op teruggaaf in ieder geval ontstaat op het tijdstip waarop *redelijkerwijs* moet worden aangenomen dat betaling achterwege zal blijven en de belastingplichtige daarbij enige mate van beoordelingsvrijheid heeft, past daarmee volkomen in het Unierecht. Ook bij een definitief oninbare vordering schept het Unierecht een recht op verlaging van de maatstaf van heffing. Ik heb verdedigd dat een redelijke richtlijntoepassing meebrengt dat onder 'definitief' moet worden verstaan dat de vordering met 'een aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid' niet meer zal worden voldaan.<sup>300</sup> Hier kan wat mij betreft een parallel worden getrokken naar de vordering (van de Hoge Raad) die 'in rechte niet meer kan worden gevorderd'. Daar waar het niet-definitieve ontstaansmoment van het recht op teruggaaf het begin van de bandbreedte kenmerkt, valt het definitieve ontstaansmoment samen met het einde van bedoelde bandbreedte. Dit verklaart waarom ik de mening ben toegedaan dat het dynamische ontstaansmoment recht doet aan het Unierecht. De vraag naar de geldigheid van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) hangt daarmee af van het antwoord op de vraag of het redelijkheids criterium wel of niet in art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) is geïncorporeerd. Naar mijn mening luidt het antwoord op deze vraag positief. Mocht het antwoord overigens negatief luiden, dan zou naar mijn idee kunnen worden volstaan met een richtlijnconforme uitleg van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017).

Een meer wezenlijke vraag is die naar de houdbaarheid van de éénjaarstermijn. De wetgever legitimeert de éénjaarstermijn door te overwegen dat deze is gebaseerd op de bij art. 90 Btw-richtlijn aan de lidstaten toegekende bevoegdheid om voorwaarden te stellen waaronder de maatstaf van heffing wordt verlaagd.<sup>301</sup> Bij de bespreking van het Unierecht heb ik geconcludeerd dat bedoelde voorwaarden beperkt zijn tot de formaliteiten die betrekking

300 Paragraaf 3.3.6.2.1 en het aldaar opgenomen schematisch overzicht.

301 *Kamerstukken I* 2016/17, 34 552, nr. E, p. 67 (MvA) en *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 7, p. 32 (NV). Vgl. *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 32 (MvT) en *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 4, p. 4 (NR). Ik kan de verwijzing van de wetgever plaatsen. Als een onderdeel van art. 90 Btw-richtlijn de éénjaarstermijn zou kunnen rechtvaardigen, dan is dit het eerste lid (in het bijzonder de door lidstaten te stellen voorwaarden). Art. 90 lid 2 Btw-richtlijn zou naar mijn idee niet de basis kunnen vormen, omdat het Nederlands recht uitgaat van een onmiddellijke correctie, wanneer de niet-betaling (redelijkerwijs) komt vast te staan. Dit zou anders zijn wanneer het recht op teruggaaf binnen de éénjaarstermijn zou zijn uitgesloten en het recht op teruggaaf pas na één jaar zou ontstaan. Zie uitvoerig paragraaf 3.3.6.2.



hebben op het aantonen van de gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de vergoeding. De vrijheid van lidstaten op dat vlak is daarmee begrensd tot de modaliteiten van de correctie en mag dus geen betrekking hebben op de materiële inhoud van de correctiebepalingen.<sup>302</sup> Dat maakt dat het bewijsvermoeden op zichzelf in mijn ogen niet strijdig is met het Unierecht: de éénjaartermijn vormt immers een wettelijk – weliswaar geen feitelijk – bewijsmiddel (een bewijsvermoeden), waarmee de oninbaarheid van de vergoeding kan worden aangetoond. Hierbij moet weldra worden opgemerkt dat het uitgangspunt blijft dat de regeling voor oninbare vorderingen alleen toepassing zou moeten vinden ten aanzien van *oninbare* vorderingen. Dat wil zeggen: vorderingen ten aanzien waarvan moet worden geconcludeerd dat deze 'met een redelijke waarschijnlijkheid' (de niet-definitief oninbare vorderingen) of 'met een aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid' (de definitief oninbare vorderingen) niet zullen worden voldaan; inbare vorderingen zou buiten schot van de regeling moeten vallen.<sup>303</sup> Dit veronderstelt dat de mate van waarschijnlijkheid of een vordering wel of niet zal worden betaald, zou moeten afhangen van de feiten en omstandigheden ten aanzien van de desbetreffende vordering. De éénjaartermijn vormt echter een *geobjectiveerd vermoeden van oninbaarheid*, hetgeen niet noodzakelijkerwijs betekent dat een vordering ook feitelijk met een redelijke mate van waarschijnlijkheid niet meer kan worden geïnd. Hoewel ik mij kan voorstellen dat de algemene ervaring leert dat vorderingen na één jaar als oninbaar moeten worden beschouwd (hetgeen bijvoorbeeld ook het geval is bij faillissement van de afnemer), had het de wetgever in dat verband niet misstaan de keuze voor de éénjaartermijn nader te onderbouwen (wat maakt dat met het verstrijken van de éénjaartermijn redelijkerwijs vaststaat dat de vordering niet meer zal worden voldaan?). Gegeven het feit dat de éénjaartermijn in art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) voor de belastingplichtige rechten schept, heb ik hier met de éénjaartermijn desondanks niet zo veel moeite. Daar waar het de positie van de afnemer betreft (en verplichtingen oplegt) ligt dit genuanceerd. Ik kom daarover in paragraaf 6.3.2.4 te spreken. Met de introductie van de éénjaartermijn beantwoordt de nieuwe regeling echter zonder meer aan de (sub) doelstelling van de wetgever om de regeling voor teruggaaf voor oninbare vorderingen te vereenvoudigen. Over de duur van één jaar bestaat immers geen discussie. Dit geldt echter niet voor het moment waarop de éénjaartermijn begint met lopen. Daar voorzie ik de nodige spanning met het rechtszekerheidsbeginsel.

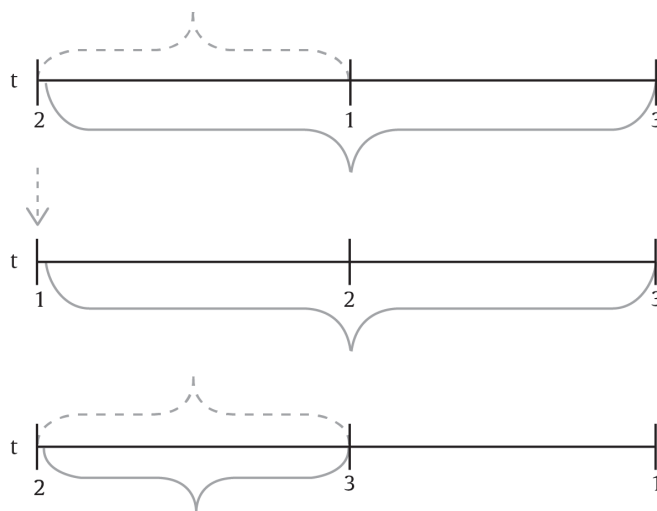
Ook de geldigheid van het fatale karakter acht ik kwestieus. Naar mijn idee doet het fatale karakter afbreuk aan de materiële inhoud van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn (en dus ook art. 29 lid 1 Wet OB 1968). Hoewel de éénjaartermijn veronderstelt dat sprake is van niet-betaling (zie hiervoor), brengt het dynamische ontstaansmoment mee dat ook ná deze termijn nog sprake kan zijn van niet-betaling, bijvoorbeeld wanneer de oninbaarheid op andere gronden moet worden aangenomen of komt vast te staan. Ik zou daarom menen dat ook ná het verstrijken van de éénjaartermijn het recht op teruggaaf nog zou moeten kunnen plaatsvinden. Dit hoeft mijns inziens niet te betekenen dat het recht op dat moment nog een keer ontstaat (de eerste keer bij het verstrijken van de éénjaartermijn en de tweede keer bijvoorbeeld bij het feitelijk komen vast staan van de oninbaarheid van de vordering). De éénjaartermijn zou mijns inziens eenvoudig in het dynamische ontstaansmoment

302 Zie uitvoerig paragraaf 3.3.5 en de aldaar aangehaalde jurisprudentie van het HvJ.

303 Paragraaf 3.3.6.1.



kunnen worden geïncorporeerd, door aan te nemen dat het recht op teruggaaf ontstaat op het moment waarop (i) de éénjaarstermijn verstrijkt of (ii) zoveel eerder indien de oninbaarheid reeds op andere gronden moet zijn aangenomen, waarbij de crediteur enige beoordelingsvrijheid heeft om dat tijdstip vast te stellen, met dien verstande dat (iii) de teruggaaf uiterlijk moet 'worden gevraagd bij de aangifte over het eerste tijdvak waarin betaling van de vergoeding in rechte niet meer kan worden gevorderd.' Ter illustratie heb ik hieronder drie tijdlijnen opgenomen ('t' staat voor tijd). De doorgetrokken accolades geven het tijdvak aan waarbinnen een verzoek om teruggaaf in een voorkomend geval naar mijn mening tijdig is. De stippelijnen illustreren het tijdvak of het moment waarop het recht op teruggaaf volgens de wetgever lijkt te ontstaan.<sup>304</sup>



1 – moment waarop de éénjaarstermijn verstrijkt.

2 – moment waarop op andere gronden moet worden aangenomen dat voldoening van de vergoeding achterwege zal blijven.

3 – moment waarop betaling in rechte niet meer gevorderd kan worden.

Hieruit volgt dat de termijn waarbinnen tijdig een verzoek om teruggaaf kan worden gedaan vanwege het fatale karakter van de éénjaarstermijn in twee van de drie gevallen (voor zover de éénjaarstermijn aan een ander moment vooraf gaat) beperkter is dan het Unierecht lijkt te accepteren. In zoverre acht ik de Nederlandse wet strijdig met het Unierecht.

#### 4.3.2.4 Verhouding tot het rechtskarakter

Onverkorte toepassing van het redelijkheidscriterium (inclusief het dynamische ontstaansmoment) doet naar mijn mening recht aan het rechtskarakter van de btw. Toepassing van dit criterium voorkomt immers dat ondernemers te snel worden geconfronteerd met

<sup>304</sup> Waarbij ik tot uitgangspunt neem dat het in de jurisprudentie ontwikkelde redelijkheidscriterium ook onder art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) van toepassing is.

een btw-last. Hier staat echter tegenover dat ondernemers wel in de positie kunnen komen te verkeren dat de btw subsidiërend uitpakt. Dit doet zich voor wanneer de leverancier (alsnog) wordt betaald, nadat eenmaal een teruggaaf is verkregen (naar achteraf blijkt dus ten onrechte).<sup>305</sup> Daardoor wordt het verbruik van goederen en diensten de facto niet of slechts ten dele belast. De hierna te bespreken additionele correctie bij een 'betaling alsnog' steekt hier evenwel een stokje voor en zorgt ervoor dat dit negatieve effect wordt weggenomen (paragraaf 4.3.3.4).

Het fatale karakter staat volgens mij wel op gespannen voet met het rechtskarakter van de btw. Als de leverancier op het moment waarop de niet-betaling feitelijk komt vast te staan geen correctie meer kan maken, omdat de éénjaartermijn is verstreken, zal de Belastingdienst immers meer ontvangen dan de leverancier werkelijk aan btw heeft geïnd. Voor deze laatste (als onbezoldigd rijkskassier) vormt de btw dan een ontoelaatbare last. De wetgever wuift dit argument – mijns inziens te makkelijk – van de hand door te overwegen:<sup>306</sup>

“Als een ondernemer vergeet op tijd zijn recht op teruggaaf te verwerken, bestaat overigens altijd de mogelijkheid om de inspecteur te verzoeken om ambtshalve teruggaaf, bijvoorbeeld via een zogenoemde suppletie. Hiermee kan een cumulatie van btw dus ook achteraf nog worden voorkomen.”

Een gat in het materiële recht kan mijns inziens niet worden gestopt met een verwijzing naar mogelijkheden in het formele recht.

#### 4.3.2.5 Slotsom

In deze paragraaf ben ik ingegaan op art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017). Ik heb in de eerste plaats stilgestaan bij de vraag of het in de rechtspraak onder art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) ontwikkelde redelijkheidscriterium nog een rol van betekenis toekomt. Naar mijn idee luidt het antwoord positief. Hierdoor sluit art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) in zoverre naadloos aan bij het Unierecht en het rechtskarakter van de btw. In de tweede plaats heb ik stilgestaan bij de betekenis van de éénjaartermijn. Ik kom tot de slotsom dat het fatale karakter van dit bewijsvermoeden afbreuk doet aan de in het Unierecht geschetste contouren en het rechtskarakter van de btw onvoldoende eerbiedigt.

#### 4.3.3 Herziening van het recht op teruggaaf

In deze paragraaf ga ik in op waarschijnlijk de meest in het oog springende wijziging van art. 29 Wet OB 1968 per 1 januari 2017. Lid 5 schrijft voor dat, voor zover de vergoeding alsnog geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen (dat wil zeggen: nadat het recht op teruggaaf op grond van art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 is ontstaan),<sup>307</sup> de ondernemer de btw ter

<sup>305</sup> Zie ook paragraaf 3.4.

<sup>306</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 7, p. 31 (NV).

<sup>307</sup> Deze herzieningsverplichting ziet naar mijn mening enkel op de categorie van 'niet-betaling'. De 'ongedaanmaking van de handeling' en de 'prijsvermindering nadat de handeling is verricht' veronderstellen immers een bepaalde mate van onvoorwaardelijkheid en zijn min of meer definitief. Als de prestatie bijvoorbeeld na een ongedaanmaking alsnog wordt verleend, dan dient deze handeling naar mijn mening te worden opgevat als een nieuw belastbaar feit.

zake van de alsnog ontvangen vergoeding verschuldigd wordt op het tijdstip waarop die vergoeding wordt ontvangen.

Deze in de wet verankerde herzienings- c.q. correctiemogelijkheid<sup>308</sup> van het recht op teruggaaf bestond onder art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) niet.<sup>309</sup> Hieraan werd – ook door de staatssecretaris van Financiën – de conclusie verbonden dat bij een betaling alsnog de verplichting tot voldoening van de btw niet herleefde, wanneer het recht op teruggaaf eenmaal op grond van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 was ontstaan.<sup>310</sup> Van een enkele auteur kwam tegengeluid. Finkensieper stelde zich in zijn annotatie bij HR 29 maart 1995, *BNB* 1996/244 bijvoorbeeld op het standpunt dat de Belastingdienst een naheffingsrecht toekomt, wanneer een vordering op een later moment alsnog wordt voldaan en de leverancier daarmee de vergoeding ontvangt. Ook in het kader van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) (ik kom daar in paragraaf 6.3.4 nog over te spreken) is de vraag of herziening (van de aftrek) aan de orde kan zijn bij een betaling alsnog met enige regelmaat in de literatuur behandeld.<sup>311</sup> Ook enkele (feiten)rechters hebben zich al over deze vragen gebogen. De uitkomsten zijn echter verdeeld. Hof Amsterdam (2 september 1992, *V-N* 1993/1913, 21) stelde zich eerder op het standpunt dat van een ‘herleefd’ recht op aftrek geen sprake kan zijn, nu de wet niet voorziet ‘in de mogelijkheid aftrekbare belasting opnieuw in aftrek te brengen voor zover de vergoeding [na het verstrijken van de tweejaarstermijn] alsnog wordt betaald.’<sup>312</sup> Hof Den Haag maakte in 2012 met een obiter dictum echter duidelijk:<sup>313</sup>

“6.3. (...) Wellicht ten overvloede merkt het Hof op dat een redelijke wetsuitleg meebrengt dat eventuele betalingen nadien door belanghebbende, leiden tot een recht op teruggaaf.”

Gelet op de destijds heersende opvatting dat voor een herziening bij een betaling achteraf juist geen plaats zou zijn, was deze uitspraak nogal tegendraads en mijns inziens, gelet op het ontbreken van een expliciete wettelijke basis, ook apert onjuist. Daar komt bij dat bij de invoering van art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) de wetgever lijkt de onderschrijven dat onder het oude recht niet reeds een grond voor een additionele correctie bestond.<sup>314</sup>

308 Het gaat hierbij in wezen om een herziening (lid 5) van de herziening (lid 1 en 2) of om een correctie (lid 5) van de correctie (lid 1 en 2) van de btw bij oninbare vorderingen. Daar waar ik in deze paragraaf spreek over ‘herziening’ of ‘correctie’ doel ik op de herziening c.q. correctie van art. 29 lid 5 Wet OB 1968.

309 Al werden in de praktijk tussen belastingplichtige en Belastingdienst nog weleens andersluidende afspraken gemaakt. Een voldoening bij een ‘betaling alsnog’ werd dan door de Belastingdienst als voorwaarde gesteld voor het verlenen van teruggaaf van btw, met name in het geval er twijfel bestond over de mate van oninbaarheid van de vordering of in het kader van horizontaal toezicht.

310 Zie in dat licht onder meer de reeds in paragraaf 4.2.4 aangehaalde notitie van de staatssecretaris van Financiën, gepresenteerd bij brief van 17 april 2002 (opgenomen in *Kamerstukken II* 2001/02, 28 346, nr. 1, p. 34). In dezelfde zin: Van der Meer/Wessels & Vermeulen 2006, p. 55 en Tekstra 1999, p. 259. Vgl. paragraaf 6.3.3.2 over toepassing van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) bij faillissement.

311 Zie bijvoorbeeld Finkensieper 1983, paragraaf 2, Van Vliet 1983, paragraaf 2, Van Zadelhoff in zijn noot bij HR 11 juli 2008, *BNB* 2008/283 en Heijnen 2010, p. 16 en 74.

312 R.o. 5.1.

313 Hof Den Haag 13 april 2012, *V-N* 2012/45.21.14.

314 Vgl. *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 4, p. 4 (advies en nader rapport) en *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 10 (MvT).

In de navolgende paragrafen ga ik dieper in op de te plegen correctie bij een betaling alsnog. Ik sta kort stil bij het karakter van de correctieverplichting (paragraaf 4.3.3.1) en ga daarna in op de vraag wanneer de correctie moet worden gemaakt (paragraaf 4.3.3.2). De verhouding tot het Unierecht en het rechtskarakter staat centraal in paragraaf 4.3.3.3 respectievelijk paragraaf 4.3.3.4. Ik kom tot een slotsom in paragraaf 4.3.3.5.

#### 4.3.3.1 Een opzichzelfstaand heffingsmoment?

Herziening van de btw-teruggaaf bij oninbare vorderingen kan alleen aan de orde zijn wanneer het recht op teruggaaf van btw (art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968) eerder is ontstaan. Is de maatstaf van heffing nog niet verlaagd, dan kan van een correctie geen sprake zijn.<sup>315</sup> De koppeling met het aanvankelijke ontstaansmoment van het recht op teruggaaf (en niet de teruggaaf zelf) maakt mijns inziens dat de herziening een opzichzelfstaand heffingsmoment behelst: ook als de leverancier vanwege een oninbare vordering in eerste instantie geen btw heeft teruggevraagd, maar het recht op teruggaaf wel reeds is ontstaan, moet hij de btw op aangifte voldoen.<sup>316</sup> Dit lijkt mij op het eerste gezicht een juiste benadering en doet recht aan het uitgangspunt dat het materiële recht leidend is.<sup>317</sup> Daarnaast onderschrijf ik de door de wetgever geciteerde (praktische) complicaties indien het ontstaan van de correctie zou zijn gekoppeld aan de feitelijke teruggaaf. Zo zou het voor zowel ondernemers als de Belastingdienst veelal lastig zijn om per vordering na te gaan in hoeverre in het verleden het recht op teruggaaf daadwerkelijk is geëffectueerd. Dit zou bovendien extra moeilijk zijn in de situatie waarin een vordering na het ontstaan van het recht op teruggaaf van rechthebbende zou zijn gewisseld.<sup>318</sup> De correctie zal zich volgens de wetgever in de praktijk vooral voordoen wanneer de aanvankelijke btw-correctie is gemaakt vanwege het verstrijken van de éénjaartermijn.<sup>319</sup>

Let wel: dit uitgangspunt van de wetgever klopt wanneer de belastingplichtige bij het verstrijken van de éénjaartermijn inderdaad een correctie zou moeten maken. In paragraaf 4.3.2.3 heb ik echter betoogd dat het fatale karakter van de éénjaartermijn op gespannen voet staat met het Unierecht. Onder verwijzing naar het door de Hoge Raad

315 Dit lijkt mij evident. De correctie doet zich voor op het moment dat de vergoeding *alsnog* geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen. De toevoeging dat de vergoeding alsnog wordt ontvangen 'nadat het recht op teruggaaf is ontstaan' is naar mijn mening dan ook een beetje dubbelop en had ook achterwege kunnen blijven.

316 *Kamerstukken I* 2016/17, 34 552, nr. E, p. 66 (MvA). In de versie van het wetsvoorstel waarover internetconsultatie heeft plaatsgevonden, was het opnieuw verschuldigd worden van de belasting over alsnog ontvangen bedragen overigens gekoppeld aan de daadwerkelijke teruggaaf van belasting. In deze opzet werd de belasting opnieuw verschuldigd wanneer de vergoeding alsnog werd ontvangen na het moment van de feitelijke teruggaaf.

317 Zo dient de maatstaf van heffing wegens niet-betaling op grond van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 ook te worden verlaagd, indien de ter zake de prestatie verschuldigde btw niet reeds aan de belastingdienst is voldaan (zie ook paragraaf 4.3.1.2) en in de omgekeerde situatie zou herziening van de aftrek van btw ook moeten plaatsvinden als de aftrek feitelijk niet is genoten (paragraaf 6.3.1.2).

318 *Kamerstukken I* 2016/17, 34 552, nr. E, p. 66 (MvA). Zie paragraaf 4.3.4 voor de overdracht van vorderingen.

319 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 33 (MvT). De wetgever leek de reikwijdte van art. 29 lid 5 Wet OB 1968 aanvankelijk tot deze situatie te beperken (zie de gepresenteerde concept wettekst en het verslag onder de internetconsultatie).

geaccepteerde dynamische ontstaansmoment, zou het recht op teruggaaf in mijn optiek ook later moeten kunnen ontstaan. Wanneer een belastingplichtige heeft verzuimd om bij het verstrijken van de éénjaartermijn een correctie te maken, komt het mij voor dat het maken van een correctie op de correctie alleen dan aan orde is wanneer de 'betaling alsnog' volgt op een later (na het verstrijken van de éénjaartermijn) toch nog gemaakte herziening op de voet van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 dan wel, bij gebreke daarvan, (in het erg theoretische geval) wanneer de 'betaling alsnog' plaatsvindt nadat eerder is komen vast te staan dat betaling in rechte niet meer door de crediteur kon worden gevorderd (zijnde het einde van het dynamische ontstaansmoment). Bij het accepteren van een niet-fataal karakter van de éénjaartermijn zal de herzieningsverplichting derhalve niet gauw een opzichzelfstaand heffingsmoment kunnen vormen.<sup>320</sup> Het zou vanuit dat perspectief dan toch de voorkeur hebben gehad om aansluiting te zoeken bij de daadwerkelijk gemaakte correctie (de hiervoor genoemde (praktische) complicaties bij overgedragen vorderingen ten spijt)<sup>321</sup>.

#### 4.3.3.2 *Tijdstip van ontvangst van de vergoeding*

Art. 29 lid 5 Wet OB 1968 bepaalt dat de herziening plaatsvindt op het tijdstip waarop de vergoeding alsnog wordt ontvangen. De wet(gever) laat echter in het midden wanneer sprake is van een 'betaling alsnog'. Het lijkt mij niet voor twijfel vatbaar dat hiervoor aansluiting moet worden gezocht bij het begrip '(niet-)betaling' uit art. 29 lid 1 Wet OB 1968.<sup>322</sup> Zo zal van een betaling alsnog bijvoorbeeld ook sprake zijn als een koopschuld wordt omgezet in een leenschuld of wanneer onderlinge vorderingen en schulden tegen elkaar worden weggestreepd.

#### 4.3.3.3 *Verhouding tot het Unierecht*

Uit het in paragraaf 3.3.6.2.1 besproken Enzo di Maura-arrest<sup>323</sup> kan worden opgemaakt dat het HvJ van oordeel is dat een eenmaal verlaagde maatstaf van heffing kan worden verhoogd als later alsnog een betaling plaatsvindt. Hoewel het HvJ in het midden laat waarop deze verhoging is gebaseerd, kan uit de conclusie van A-G Kokott bij dit arrest worden opgemaakt dat de basis moet worden gevonden in art. 73 Btw-richtlijn. In paragraaf 3.3.6.4 heb ik forse kritiek geuit op de overwegingen van het HvJ en de A-G. In de eerste plaats meen ik dat het standpunt van het HvJ en de A-G de betekenis van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn ernstig ondermijnt. In de tweede plaats ben ik van mening dat sprake is van een niet toegestane spanning met het rechtszekerheidsbeginsel (als beginsel van primair Unierecht). Zonder aanwijsbare Unierechtelijke basis komt een verhoging van de maatstaf van heffing naar mijn idee op erg losse schroeven te staan.<sup>324</sup> Dit geldt mijns inziens des te meer nu een heffingsrecht wordt gecreëerd dat ten nadele valt van de

<sup>320</sup> Zie ook paragraaf 6.3.4.1.

<sup>321</sup> Het is in de praktijk dan aan partijen om hierover nadere afspraken te maken en elkaar te informeren, zoals dat ook gebruikelijk is wanneer een ondernemer onder toepassing van art. 37d Wet OB 1968 activa overneemt waarop nog een herzieningstermijn rust.

<sup>322</sup> Paragraaf 4.3.1.1.

<sup>323</sup> HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, *V-N Vandaag* 2017/2753 (*Enzo di Maura*), r.o. 27.

<sup>324</sup> Vgl. r.o. 23-27 van het in paragraaf 3.3.3.2 besproken arrest HvJ 19 december 2012, nr. C-310/11, *V-N* 2013/11.15 (*Grattan*).

belastingplichtige.<sup>325</sup> Ik heb betoogd dat lidstaten die de maatstaf van heffing bij een latere betaling toch zouden willen verhogen, daarvoor eigenlijk een machtiging behoeven van de Raad (art. 395 lid 1 Btw-richtlijn). Het alternatief is dat zij de Uniewetgever bewegen de Btw-richtlijn aan te passen.

Het wekt daarom geen verbazing dat ik serieuze vraagtekens zet bij de geldigheid van de herzieningsverplichting van art. 29 lid 5 Wet OB 1968. Reden hiervoor is simpelweg dat een (expliciete) grondslag voor de correctie in de Btw-richtlijn ontbreekt. Het ontbreken van een richtlijnpendant maakte ook dat verschillende partijen in de consultatiefase naar de definitieve wettekst de wetgever waarschuwde dat mogelijk een inbreuk zou worden gemaakt op het Unierecht. Zo gaf de NOB de wetgever in overweging om de houdbaarheid van de bepaling nogmaals kritisch in ogenschouw te nemen en adviseerde de 'Afdeling Advies' van de Raad van State om uitvoeriger in te gaan op de verhouding tussen het wetsvoorstel en de Btw-richtlijn. Over de aansluiting van de bewoordingen van de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn merkte de afdeling op:<sup>326</sup>

"Die aansluiting is er niet met betrekking tot de hiervoor onder (1) en (2) bedoelde aanvullende maatregelen [gerefereerd wordt aan de correcties van leden 5 en 8 respectievelijk de in lid 6 opgenomen voorziening voor overgedragen vorderingen; BH]. Het is de Afdeling niet duidelijk of het de gedachte is dat bedoelde aanvullende maatregelen hun basis vinden in de in de btw-richtlijn voorziene afwijkingsmogelijkheid voor het geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling, in de bij een verlaging van de maatstaf van heffing door de lidstaten te stellen voorwaarden, dan wel in andere btw-richtlijnbevestigingen.

Duidelijkheid hierover is van belang omdat in de aanvullende maatregelen geen sprake is van een correctie in de vorm van een 'verlaging van de maatstaf van heffing'. Bij (1) is immers sprake van een hernieuwde afdrachtverplichting (...) en een hernieuwd recht op teruggaaf (...). En bij (2) is sprake van een hernieuwde afdrachtverplichting (...) en een hernieuwd recht op teruggaaf (...) voor een ander (namelijk de factormaatschappij) dan degene op wiens naam de factuur is gesteld (de leverancier)."

In reactie op de geuite zorgen merkte de wetgever op dat de rechtvaardiging voor bedoelde regelingen (waaronder art. 29 lid 5 Wet OB 1968) – net als ten aanzien van de geldigheid van de éénjaartermijn werd overwogen<sup>327</sup> – moet worden gezocht in art. 90 Btw-richtlijn, 'waarbij de lidstaten zelf de voorwaarden kunnen vaststellen waaronder de teruggaaf wordt verleend'.<sup>328</sup> Ik heb grote moeite met deze overweging.<sup>329</sup> Zoals ik eerder in deze studie heb betoogd<sup>330</sup> zijn de door lidstaten te stellen voorwaarden beperkt tot vormvoorschriften, waaraan moet worden voldaan om een btw-correctie te kunnen doorvoeren en mogen zij geenszins afbreuk doen aan de inhoud van de correctiebepalingen. Het staat mijns inziens buiten kijf dat bedoelde herzieningsverplichting geen vormvoorschriften bevat, maar de inhoud van de bepaling raakt: er wordt immers een heffingsmoment

325 Vgl. paragraaf 6.3.4.4.

326 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 4, p. 3-4.

327 Paragraaf 4.3.2.3.

328 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 32 (MvT), *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 4, p. 3-4 (NR); *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 7, p. 31 (NV) en *Kamerstukken I* 2016/17, 34 552, nr. E, p. 67 (MvA).

329 Zie ook Heijnen 2017, paragraaf 5.

330 Paragraaf 3.3.5 en paragraaf 4.3.2.3.

gecreëerd. Dit betekent dat de legitimatie voor de correctie niet kan worden gevonden in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn.<sup>331</sup> Als er al een rechtvaardiging zou zijn, dan zou dat (gelet op het voorgaande) art. 73 Btw-richtlijn of art. 395 Btw-richtlijn moeten zijn. Ook hierover heb ik mijn bedenkingen. Zoals ik in paragraaf 3.3.6.4 heb uiteengezet, lijkt toepassing van art. 73 Btw-richtlijn namelijk een gepasseerd station en betwijfel ik of voldaan kan worden aan de motiefvereisten van art. 395 Btw-richtlijn. Art. 29 lid 5 Wet OB 1968 lijkt, in tegenstelling tot de meeste andere wijzigingen per 1 januari 2017, immers geen vereenvoudigingsmaatregel te zijn.<sup>332</sup>

#### 4.3.3.4 Verhouding tot het rechtskarakter

De herzieningsverplichting van art. 29 lid 5 Wet OB 1968 doet mijns inziens recht aan het rechtskarakter van de btw. Het is ook niet voor niets dat in diverse publicaties het gebrek aan een wettelijk verankerde herzieningsmogelijkheid tot een van de grootste manco's van de oude regeling werd betiteld.<sup>333</sup> Van Zadelhoff wist het in zijn noot bij HR 11 juli 2008, *BNB 2008/283* – weliswaar in het kader van art. 29 lid 2 Wet OB (tot 2017) en in navolging van A-G De Wit – het meest pakkend te verwoorden:

“De wetgeving bepaalt overigens niets voor het geval er uiteindelijk (na twee jaar) alsnog (onverwacht) wordt betaald. De afnemer krijgt niet wederom recht op aftrek, en de presterende ondernemer wordt eventueel eerder terugontvangen belasting niet alsnog verschuldigd. Dit kan onder omstandigheden onbelast verbruik tot gevolg hebben of bij een ondernemer tot een onbedoelde BTW-druk leiden. (...) Hier zou een initiatief van de wetgever naar mijn mening niet misstaan. Daarbij dient (...) te worden voorzien in het wederom verschuldigd en aftrekbaar zijn indien en voor zover alsnog wordt betaald.”

Het ontbreken van een correctiemogelijkheid zou daarmee indruisen tegen het rechtskarakter, in het bijzonder het neutraliteitsbeginsel, met name als tot uitgangspunt moet worden genomen dat de maatstaf van heffing gelijk is aan de werkelijk ontvangen tegenprestatie. Het omgekeerde heeft uiteraard te gelden voor de positie van de afnemer (art. 29 lid 8 Wet OB 1968).<sup>334</sup> Dit verklaart ook waarom er een breed draagvlak is voor onderhavige herzieningsverplichting. De reacties op de internetconsultatie zijn alleszeggend. De respondenten achten art. 29 lid 5 Wet OB 1968 unaniem als ‘een redelijke tegenhanger’, ‘een logisch onderdeel’, ‘logisch’, een ‘prima zaak’, ‘dat is terecht’, ‘uiteraard, dat is een logisch gevolg’, ‘vanzelfsprekend’, ‘heel goed’, ‘een verbetering’ en ‘rechtvaardig’. Ik sluit mij graag bij deze reacties aan.

331 Ook een beroep op art. 90 lid 2 Btw-richtlijn kan de wetgever volgens mij niet baten. Deze bepaling biedt lidstaten de mogelijkheid om in gevallen van ‘niet-betaling’ de maatstaf van heffing (tijdelijk) niet te verlagen (en aanvankelijk dus geen correctie toe te staan), indien en voor zover niet altijd met zekerheid kan worden gesteld dat een vordering definitief oninbaar is. Vgl. Merkx 2016.

332 Paragraaf 4.2.7.

333 Zo heb ikzelf (Heijnen 2010, p. 78) eerder ook gepleit om de herziening van eenmaal teruggegeven btw een wettelijke grondslag te geven.

334 Paragraaf 6.3.4.5.



## 4.3.3.5 Slotsom

Met art. 29 lid 5 Wet OB 1968 heeft de wetgever een opzichzelfstaand heffingsmoment gecreëerd dat zich voordoet wanneer een vordering na het ontstaan van het recht op teruggaaf alsnog wordt geïnd. Met het aannemen van een opzichzelfstaand heffingsmoment heb ik enige moeite wanneer de éénjaartermijn geen fataal karakter moet worden toegedicht. Met betrekking tot de vraag wanneer een vordering geacht moet worden alsnog te zijn betaald, moet te rade worden gegaan bij de betekenis van de term '(niet-)betaling' uit art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968. Ondanks het feit dat de herzieningsverplichting in overeenstemming is met het rechtskarakter van de btw, kan mijns inziens ernstig worden getwijfeld aan de geldigheid van de herzieningsverplichting in het licht van het Unierecht.

4.3.4 Overdracht van vorderingen<sup>335</sup>

Eveneens nieuw met ingang van 1 januari 2017 is de regeling van art. 29 lid 6 Wet OB 1968. Dit onderdeel voorziet in een indeplaatstredingsregeling wanneer een ondernemer zijn vordering geheel of gedeeltelijk overdraagt aan een andere ondernemer: deze overnemer treedt met betrekking tot (het overgedragen gedeelte van) die vordering voor toepassing van art. 29 Wet OB 1968 in de plaats van de overdrager.<sup>336</sup> Daarmee zorgt de regeling ervoor dat het recht op teruggaaf bij een oninbare vordering niet langer toekomt aan de overdrager, maar de overnemer (mits dit recht niet reeds bij de overdrager is ontstaan) (lid 1 en 2), en maakt dat hij de teruggaaf moet herzien als de vergoeding alsnog wordt betaald (dus ongeacht bij wie het recht op teruggaaf is opgekomen) (lid 5). Voor de wijze waarop het recht op teruggaaf moet worden geëffectueerd gelden bijzondere regels (vgl. lid 10).<sup>337</sup> De achtergrond van de indeplaatstredingsregeling moet worden gevonden in een verdere verlaging van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven en de uitvoeringskosten van

335 Voor de leesbaarheid van deze paragraaf ben ik veel dank verschuldigd aan M.H.E. Rongen voor zijn kritische kanttekeningen.

336 Ik breng in herinnering dat de overdracht van een vordering zelf niet resulteert in de conclusie dat de vergoeding door de overdrager geacht moet worden te zijn ontvangen (paragraaf 4.3.1.1.1). Een overdracht zorgt er enkel voor dat de vordering wordt losgekoppeld van de btw-relatie tussen de leverancier en de afnemer. Een overdracht voor een (beduidend) lager bedrag dan de nominale waarde van de vordering kan wel een aanwijzing zijn voor het te verwachten betalingsgedrag van de afnemer. Vgl. het in paragraaf 4.3.1.1.8 besproken arrest HR 29 maart 1995, *BNB* 1996/244, m.nt. Finkensieper.

337 De indeplaatstredingsregeling heeft daarmee veel weg van art. 37d Wet OB 1968 (zie ook art. 19 en 29 Btw-richtlijn). Deze bepaling voorziet in een indeplaatstredingsregeling bij de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen. In dat geval wordt geacht dat geen leveringen of diensten plaatsvinden en treedt de degene op wie de goederen overgaan in de plaats van de overdrager. De indeplaatstredingsregeling van art. 37d Wet OB 1968 geldt in mijn optiek ook voor de rechten en verplichtingen uit art. 29 Wet OB 1968. Daar waar een handelsvordering deel uitmaakt van een algemeenheid van goederen zal de indeplaatstredingsregeling van art. 29 lid 6 Wet OB 1968 niet nodig zijn om hetzelfde resultaat te bereiken. Omwille van de reikwijdte van dit onderzoek ga ik niet in op de vraag wanneer sprake is van een algemeenheid van goederen in bedoelde bepaling. Ik laat toepassing van art. 37d Wet OB 1968 in zoverre buiten beschouwing.



de Belastingdienst.<sup>338</sup> De nieuwe regeling is alleen van toepassing op vorderingen die op of ná 1 januari 2017 zijn overgedragen.<sup>339</sup>

Blijkens de memorie van toelichting is met de indeplaatstredingsregeling vooral beoogd een regeling te treffen voor factoring.<sup>340</sup> De regeling is hier echter niet toe beperkt. Indeplaatstreding komt om de hoek kijken wanneer een vordering *door een ondernemer* wordt overgedragen aan een *andere ondernemer*. Voor een goed begrip van de regeling ga ik hierna op deze drie elementen in. In paragraaf 4.3.4.2 sta ik stil bij het begrip 'overdragen'. Vervolgens onderstreep ik het belang van een juiste kwalificatie van de status van de bij de overdracht betrokken partijen (paragraaf 4.3.4.3). Een juiste interpretatie van de regeling op deze punten is van groot belang, aangezien het al dan niet indeplaatstreden direct effect heeft op de waarde van de over te nemen vordering.<sup>341</sup> Daarna ga ik in op factoring. Deze figuur staat centraal in paragraaf (4.3.4.4). Voor het geval de indeplaatstredingsregeling geen toepassing vindt, komt de vraag op of niet eenzelfde resultaat kan worden bereikt door *het recht op teruggaaf* op zichzelf (tezamen met het onderliggende vorderingsrecht) aan de overnemer van de vordering over te dragen. De (on)mogelijkheden hiertoe bespreek ik in paragraaf 4.3.4.5. Omdat art. 29 Wet OB 1968 niet enkel rechten schept voor de ondernemer, maar bij een latere betaling ook de verplichting voorschrijft om btw opnieuw te voldoen, sta ik in paragraaf 4.3.4.6 volledigheidshalve, doch summier, stil bij de 'tegenhanger' van de cessie: de schuldoverneming. Vervolgens toets ik in paragraaf 4.3.4.7 de indeplaatstredingsregeling aan het Unierecht. De verhouding tot het rechtskarakter staat centraal in paragraaf 4.3.4.8. Volledigheidshalve besteed ik tot slot (paragraaf 4.3.4.9) aandacht aan de vraag in hoeverre de regeling beantwoordt aan de ratio van art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) om de regeling van art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) te vereenvoudigen.<sup>342</sup> Ik rond af in paragraaf 4.3.4.10.

#### 4.3.4.1 Overdrachten onder het 'oude' regime

Onder art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) kon een overnemer van een vordering ten overstaan van de Belastingdienst geen aanspraak maken op teruggaaf van btw als de

338 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 10 (MvT).

339 Dit kan worden opgemaakt uit de redactie van art. 29 lid 6 Wet OB 1968, waarin wordt gesproken over 'overdragen' en niet (ook) over 'heeft overgedragen'. Daarnaast vindt dit steun in de stelling van de staatssecretaris van Financiën dat een eerder getroffen goedkeuring geen belang meer heeft voor vorderingen die ná 31 december 2016 zijn overgenomen (ik doel op het nog te bespreken faactorbesluit 2017). Deze stelling zou zinledig zijn als de indeplaatstredingsregeling ook van toepassing zou zijn op vorderingen die vóór 1 januari 2017 zijn overgenomen. Ook het op de website van de Belastingdienst beschikbaar gestelde formulier voor het effectueren van het recht op teruggaaf vanaf 2017 gaat ervan uit dat de indeplaatstredingsregeling alleen van toepassing is op vorderingen die ná 1 januari 2017 zijn overgedragen. Bovendien zou het getuigen van weinig sympathie als de wetgever een ondernemer, die vóór 2017 een vordering heeft overgedragen, het (latente) recht op teruggaaf bij oninbaarheid (met terugwerkende kracht) zou ontnemen. Deze ondernemer heeft bij het stellen van de prijs voor de vorderingen immers wellicht de mogelijkheid tot het kunnen doen van een teruggaafverzoek ingecalculeerd.

340 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 10 (MvT).

341 Als op het moment van overdracht de éénjaars termijn bijvoorbeeld is verstreken, ligt het voor de hand om de prijs van de vordering te baseren op het nettobedrag van de vordering (exclusief btw).

342 Paragraaf 4.2.7.

vordering oninbaar bleek. Dit maakte dat het verzoek om teruggaaf steeds door of namens de overdrager gedaan moest worden, terwijl niet hij, maar de overnemer, wetenschap droeg omtrent de (on)inbaarheid van de betreffende vordering. Dat het recht op teruggaaf bij de leverancier achterbleef volgt uit Hof Amsterdam 11 april 1989, V-N 1990/1789, 1.4.<sup>343</sup> In die zaak cedeerde een ondernemer een aantal handelsvorderingen aan een andere ondernemer. Vervolgens werd door de *overdrager* een verzoek om teruggaaf gedaan op grond van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017), waarop de inspecteur een teruggaaf verleende. Omdat later bleek dat de vordering toch nog door de debiteur (aan de overnemer) was voldaan, stelde de inspecteur zich op het standpunt dat de betreffende teruggaaf ten onrechte was verleend.<sup>344</sup> Als motivering bracht de inspecteur naar voren dat het verzoek, vanwege de cessie niet door de overdrager, maar door de *overnemer* had moeten zijn gedaan. Daarop overwoog het hof:

“5.1. Deze omstandigheid heeft evenwel niet tot gevolg dat belanghebbende geen aanspraak meer zou kunnen maken op teruggaaf van omzetbelasting ingevolge artikel 29, lid 1, van de Wet. De strekking van die bepaling is de door een ondernemer ter zake van een levering van goederen of een dienst voldane belasting te herzien. Het ligt naar 's Hof's oordeel dan ook in de rede het daaruit voortvloeiende recht op teruggaaf toe te kennen aan die ondernemer, ongeacht de handelingen die deze met betrekking tot zijn uit de levering of de dienst voortvloeiende vordering heeft verricht. De vorenbedoelde uitlegging van artikel 29, lid 1, van de Wet is ook overeenkomstig de bedoeling van de wetgever dienaangaande:

Die bepaling komt blijkens de geschiedenis van de totstandkoming ervan overeen – voor zover hier van belang – met artikel 28 van de Wet op de omzetbelasting 1954, zij het dat aanpassing heeft plaatsgevonden bij de techniek van het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde (Tweede Kamer zitting 1967-1968, 9324, Memorie van Toelichting blz. 37 r.k. en 38 l.k.). Uit de bewoordingen van laatstbedoelde wetsbepaling volgde dat de aanspraak op teruggaaf toekwam aan de ondernemer die de desbetreffende levering of dienst had verricht.”

Deze visie is later door de staatssecretaris van Financiën overgenomen en gecodificeerd in het hierna te bespreken factoorsbesluit.<sup>345</sup>

“3. (...) Uit de geschiedenis van de totstandkoming van de onderhavige wetsbepaling moet overigens ook worden afgeleid, dat de wetgever slechts de bedoeling heeft gehad meerbedeelde aanspraak op teruggaaf, welke niet accessoir aan de vordering is, aan de leverancier te laten toekomen en niet aan degene die de desbetreffende vordering eventueel heeft overgenomen. Evenmin bestaat aanleiding te veronderstellen dat de factor uit eigen hoofde aanspraak op teruggaaf van belasting zou verkrijgen zodra een van de in artikel 29, eerste lid, van de Wet genoemde omstandigheden zich voordoet.”

343 De rechtsoverwegingen van het hof worden geciteerd in het cassatiearrest HR 22 mei 1991, BNB 1991/208, maar het middel kon volgens de Hoge Raad niet tot cassatie leiden.

344 Waarmee de inspecteur dus terugkomt op zijn eerdere standpunt. Dit komt mij wat onsympathiek over.

345 Besluit nr. DGB2003/4484M van de staatssecretaris van Financiën van 5 december 2003, V-N 2003/46.16, laatstelijk gewijzigd bij Besluit nr. 2016-204647 van 15 december 2016, V-N 2017/3.16 (zie paragraaf 4.3.4.4.3).

Het bleef bij de overdracht van een vordering dus op de weg van de oorspronkelijke crediteur liggen om na te gaan wat er naderhand met de verkochte vorderingen gebeurde.<sup>346</sup>

Ik benadruk dat het 'oude regime' anno 2017 zijn belang niet verloren heeft: het vindt onverkort toepassing op vorderingen die vóór 1 januari 2017 zijn overgedragen.

#### 4.3.4.2 Het begrip 'overdragen'

De nieuwe regeling is beperkt tot de gehele of gedeeltelijke 'overdracht'<sup>347</sup> van een vordering. Uit de parlementaire geschiedenis kan niet worden opgemaakt wat onder dit begrip moet worden verstaan. Het is daarom niet duidelijk of de wetgever de indeplaatstreding heeft willen beperken tot gevallen waarin een vordering krachtens het civiele recht wordt overgedragen (art. 3:83 e.v. BW) of dat bijvoorbeeld ook de andere wijzen van overgang van vorderingen onder de werking van de regeling moeten worden geschaard. Hierbij valt te denken aan de overgang onder algemene titel of subrogatie. Bij een overgang onder algemene titel doel ik op de 'verkrijging' van een vordering krachtens erfrecht, boedelmenging, fusie of splitsing (art. 3:80 lid 2 BW).<sup>348</sup> Subrogatie is – zoals reeds beschreven in paragraaf 4.3.1.1.1 – de rechtsfiguur waarbij een derde in de plaats treedt van de oorspronkelijke schuldeiser, doordat deze derde de schuld van de schuldenaar aan deze schuldeiser voldoet.<sup>349</sup> Daarnaast denk ik aan de economische overdracht. Hiermee doel ik op de situatie waarin een vordering economisch aan een derde wordt overgedragen (en deze derde alle vruchten plukt en risico's loopt, zoals het risico van waardeverandering), maar waarbij de juridische gerechtigdheid achterblijft bij de vervreemder.<sup>350</sup>

346 Opvallend is dat zowel de rechter als de staatssecretaris in hun onderbouwing verwijzen naar de wetsgeschiedenis, terwijl daar nergens in te vinden is dat bij cessie het recht op teruggaaf bij de overdragende ondernemer achterblijft. Er wordt dus een eigen interpretatie gegeven aan de parlementaire geschiedenis (aldus ook Van Oers 2007a, p. 69). Het verbaast mij overigens dat de tekst van het factoorbesluit met ingang van 1 januari 2017 niet (ook) op dit punt is aangepast. Het lijkt mij namelijk evident dat een factor met betrekking tot vanaf 1 januari 2017 overgenomen vorderingen met art. 29 lid 6 Wet OB 1968 uit eigen hoofde aanspraak op teruggaaf van belasting kan maken en dat door de overdracht de aanspraak bij de overdragende ondernemer is komen te vervallen.

347 Eenvoudshalve acht ik de begrippen 'overdragen' en 'overdracht' uitwisselbaar.

348 De overgang onder algemene titel tussen ondernemers zal in de praktijk veelal onder de werking van art. 37d Wet OB 1968 (de overgang van een algemeenheid van goederen) vallen, waarbij de overnemer krachtens die bepaling reeds – wat mij betreft ook voor toepassing van art. 29 Wet OB 1968 – in de plaats treedt van de overdrager. Zie over fusies en overnames uitgebreid Cornielje 2016, hoofdstuk 7.

349 Subrogatie vormt daarmee een directe tegenhanger van de overdracht c.q. cessie van een vordering. Hierbij moet meteen worden opgemerkt dat ik eerder betoogd heb dat de vordering door subrogatie voor btw-doeleinden geacht moet worden te zijn betaald. Dit heeft tot gevolg dat art. 29 Wet OB 1968 in die gevallen toepassing zou missen en de overnemer dus geen beroep openstaat op een recht op teruggaaf wanneer de vordering op de schuldenaar oninbaar blijkt. Hiertegen kan weer worden ingebracht dat de staatssecretaris van Financiën blijkens het factoorbesluit subrogatie wel lijkt aan te merken als een vorm van overdracht van een vordering en bovendien lijkt te accepteren dat de crediteur op die grond wel een beroep op art. 29 Wet OB 1968 openstaat. Zie ook HR 16 oktober 2009, *BNB* 2009/314 (besproken in paragraaf 4.3.1.1.1).

350 Economische eigendom is geen in het BW geregeld begrip. Het begrip 'economische overdracht' komt vooral voor in het fiscale recht, in het bijzonder in de overdrachtsbelasting (art. 2 lid 2 WBR). Zie ook De Vries 2004.

Het heeft mijn voorkeur om voor de betekenis van het begrip 'overdragen' aansluiting te zoeken bij de definitie ervan in andere bepalingen. Het begrip 'overdracht' komt namelijk op meerdere plaatsen in de Wet OB 1968 en Btw-richtlijn voor.<sup>351</sup> Het leveringsbegrip uit art. 3 Wet OB 1968 spreekt wat mij betreft het meest tot de verbeelding. Op grond van lid 1 onderdeel a van deze bepaling wordt onder de levering van een goed<sup>352</sup> verstaan 'de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken'. Hoewel deze bepaling betrekking heeft op goederen, kan het mijns inziens geen kwaad een parallel te trekken naar de overdracht van vermogensrechten (zoals vorderingen). Art. 25 onderdeel a Btw-richtlijn vermeldt immers expliciet dat onder een dienst tevens moet worden verstaan de overdracht van een onlichamelijke zaak, ongeacht of deze al dan niet in een titel is belichaamd. Met het leveringsbegrip van art. 3 Wet OB 1968 heeft de wetgever in ieder geval beoogd de civielrechtelijke overdracht in de heffing te betrekken. Maar de reikwijdte is breder dan dat. Binnen de fiscale definitie is een civielrechtelijke overdracht namelijk niet vereist om tot een overdracht te concluderen. Ook de overgang van de feitelijke beschikkingsmacht valt onder dit begrip. Dit volgt onder meer uit het SAFE-arrest,<sup>353</sup> waarin werd overwogen dat het begrip 'levering van een goed' niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in het nationale recht, maar elke 'overdrachtshandeling' van een 'lichamelijke zaak' omvat, die de verkrijger in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij daarvan eigenaar. Derhalve kan ook de overgang onder algemene titel of de economische overdracht onder het fiscale overdrachtsbegrip worden geschaard. Door te accepteren dat art. 29 lid 6 Wet OB 1968 een breder toepassingsbereik heeft dan enkel de civielrechtelijke overdracht, wordt voorkomen dat in gevallen waarin de feitelijke beschikkingsmacht over het vorderingsrecht overgaat op een ander, zonder dat sprake is van een civieljuridische overdracht, de overnemer geen recht op teruggaaf toekomt wanneer de betreffende vordering niet kan worden geïnd. Zodoende zouden de administratieve lasten van het bedrijfsleven en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst verder kunnen worden teruggedrongen en doet bedoelde interpretatie het meest recht aan de (sub)doelstelling van de regeling.

#### 4.3.4.3 Hoedanigheid van de overdrager en overnemer

De indeplaatsstredingsregeling is beperkt tot de overdracht van vorderingen tussen twee ondernemers. Als de overdrager en/of overnemer geen btw-ondernemer is, dan kan de overnemer geen aanspraak maken op een teruggaaf van btw bij oninbaarheid. Daar staat tegenover dat hij ook geen terugbetalingsverplichting heeft, indien de vergoeding alsnog wordt ontvangen.

351 Zie onder meer art. 2a lid 1 onderdeel r Wet OB 1968 en art. 24 lid 2 Btw-richtlijn (definitie van telecommunicatiediensten), art. 3 lid 1 en lid 2 Wet OB 1968 en art. 14 lid 1 Btw-richtlijn (leveringsbegrip), art. 6i overdracht en art. 56 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn (plaats van dienst verlenen van auteursrechten), art. 28k en art. 346 Btw-richtlijn (vrijstelling voor beleggingsgoud) en art. 37d en art. 19 en 29 Btw-richtlijn (overdracht van een onderneming). Zie bijvoorbeeld ook art. 311 lid 1 onderdelen 6 en 7 Btw-richtlijn (definities bij verkoop via een openbare veiling).

352 Ik doel hiermee op de btw-technische definitie. Civielrechtelijk zou men eerder spreken van 'zaken' (art. 3:2 BW).

353 HvJ 8 februari 1990, nr. C-320/88, *BNB* 1990/271 (SAFE).

Dat de overdrager en/of overnemer niet als ondernemer kwalificeert wil nog weleens voorkomen bij complexe (financierings)transacties, waarbij bijvoorbeeld een specifiek met het oog op de transactie opgerichte entiteit (*special purpose vehicle*) vorderingen koopt c.q. overneemt (zoals bij securitisaties van handelsvorderingen). Daarnaast zou kunnen worden gedacht aan het verlies van de ondernemersstatus, zoals de ondernemer die zijn bedrijfsactiviteiten staakt en de handelsvorderingen naar zijn privévermogen overheeft.<sup>354</sup> Het komt mij namelijk voor dat het enkel in portefeuille hebben van handelsvorderingen en de loutere inning daarvan niet als een economische activiteit kan worden aangemerkt en bij gebreke daarvan van ondernemerschap niet gauw sprake zal zijn. Voor de duidelijkheid wordt in de Nota naar aanleiding van het Verslag nog opgemerkt dat een (rechts)persoon die zowel economische activiteiten als niet-economische activiteiten verricht, voor toepassing van de regeling als btw-ondernemer moet worden aangemerkt.<sup>355</sup> Dit komt mij juist voor: een beetje ondernemer zijn kan niet.

De vraag rijst of het niet voor de hand had gelegen om ook niet-ondernemers onder de regeling van art. 29 lid 6 Wet OB 1968 te brengen. Het enkele feit dat niet-ondernemers worden onderworpen aan btw-verplichtingen zou hierbij geen argument mogen zijn. Immers: de particulier, niet-ondernemer, die bijvoorbeeld een nieuwe auto uit een andere lidstaat aanschaft of goederen invoert, is (ook) btw verschuldigd.<sup>356</sup> Ook een in Nederland gevestigd lichaam in de zin van de AWR, niet zijnde een btw-ondernemer, kan worden verplicht om btw te voldoen.<sup>357</sup> Als argument om niet-ondernemers niet onder de regeling te plaatsen brengt de wetgever naar voren dat het overgaan van btw-rechten en btw-verplichtingen aan niet-ondernemers fraudegevoelig is.<sup>358</sup> Overwogen wordt:<sup>359</sup>

“Voorts merkt het kabinet op dat om fraude te voorkomen is bepaald dat de overgang van btw-rechten en verplichtingen met betrekking tot niet-betaalde vorderingen alleen aan de orde is wanneer die overdracht geschiedt aan ondernemers. Zodra een vordering wordt overgedragen aan een niet-ondernemer in de zin van de btw, gaan de btw-rechten en verplichtingen behorende bij die vordering niet mee met die overdracht. Bij de inning van die vordering door de niet-ondernemer wordt dan de ondernemer die deze vordering heeft overgedragen aan de niet-ondernemer de btw verschuldigd over het alsnog ontvangen bedrag, indien eerder een recht op teruggaaf is ontstaan voor de oninbare vordering.”

Uit de context kan worden opgemaakt dat het fraude-argument kan worden gevonden in het risico op niet-naleving van de btw-verplichtingen bij de overdracht van vorderingen, in het bijzonder in die situaties waarin een vorderingsrecht meerdere keren van rechthebende wisselt, dus als de overnemer van een vordering op zijn beurt de vordering weer overdraagt aan een volgende overnemer, waarbij de btw-rechten en btw-verplichtingen

354 Vgl. HvJ 14 februari 1985, nr. C-268/83, *BNB* 1985/315 (*Rompelman*) en HvJ 3 maart 2005, nr. C-32/03, *V-N* 2005/15.8 (*FINI H*).

355 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 7, p. 18 (NV).

356 Art. 2 onderdeel c en d Wet OB 1968.

357 Art. 12 lid 3 Wet OB 1968.

358 In het op te nemen citaat heeft de wetgever het enkel over de status van de overnemer. Onduidelijk is of het fraudeargument ook ten grondslag ligt aan de keuze van de wetgever de overdracht van vorderingen door ondernemers buiten het bereik van de regeling te houden. Dit lijkt wel het geval te zijn.

359 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 7, p. 17-18 (NV).

opnieuw overgaan, en zo vervolgens. Een dergelijke gang van zaken kan volgens de wetgever ertoe leiden dat in bepaalde gevallen niet wordt opgemerkt dat btw-heffing ten onrechte achterwege blijft wanneer de vordering alsnog geheel of gedeeltelijk wordt betaald als ter zake de betreffende vordering, bijvoorbeeld vanwege het verstrijken van de éénjaartermijn, eerder een recht op teruggaaf is ontstaan en de vordering daarna is overgedragen aan degene aan wie alsnog wordt betaald.<sup>360</sup>

Het fraudeargument kan mij niet overtuigen. Ook in de situatie waarin bij de overdracht van een vorderingsrecht twee ondernemers zijn betrokken, bestaat er een risico op niet-naleving van de btw-verplichtingen. Bovendien moet worden gerealiseerd dat de overdracht van een vordering veelal niet in de btw-aangifte hoeft te worden verantwoord, hetzij omdat de overdracht van het vorderingsrecht is vrijgesteld is van btw,<sup>361</sup> hetzij omdat deze in een voorkomend geval deel uitmaakt van een algemeenheid van goederen en zodoende buiten de reikwijdte van de btw valt,<sup>362</sup> hetzij omdat deze geen zelfstandige betekenis heeft voor de btw.<sup>363</sup> Een tegenargument zou zijn dat ondernemers, anders dan niet-ondernemers, wel reeds bij de Belastingdienst als zodanig zijn geregistreerd en zodoende sneller een eenvoudiger zouden kunnen worden onderworpen aan een controlemiddel, zoals een btw-boekenonderzoek. Niet in de laatste plaats zou ik menen dat het onderscheid tussen ondernemers en niet-ondernemers fraude (beter: misbruik van recht) of bepaalde vormen van structurering juist in de hand werkt.

#### Voorbeeld 4.5

Ondernemer A heeft een handelsvordering op X. Wegens het verstrijken van de éénjaartermijn verzoekt A om teruggaaf van btw, welke teruggaaf hem wordt verleend. Niet veel later gaat ondernemer A failliet. De curator gaat vervolgens over tot tegeldemaking van de boedel<sup>365</sup> en verkoopt de vordering aan B.

Als B kwalificeert als ondernemer voor de btw neemt hij de verplichting over om de btw opnieuw te voldoen als de vordering alsnog wordt betaald. Als B niet kwalificeert als

<sup>360</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 7, p. 17 (NV).

<sup>361</sup> Art. 11 lid 1 onderdeel j onder 2° Wet OB 1968.

<sup>362</sup> Art. 37d Wet OB 1968.

<sup>363</sup> Bij de overdracht van een vordering hoeft het niet alleen de overdrager te zijn die een dienst (bestaande in de overdracht van een vordering) verleent aan de overnemer. Ook de overnemer kan een prestatie verrichten aan de overdrager. Hiervan zou sprake kunnen zijn als de overdrager aan de overnemer een dienst bewijst die bestaat in de financiering, het innen, het voeren van de administratie van de vordering en/of het afdekken van risico, hetgeen bij factoring het geval kan zijn. Zie in dit verband HvJ 23 juni 2003, nr. C-301/01, *V-N* 2003/34.13 (*MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*). Vgl. HvJ 27 oktober 2011, nr. C-93/10, *V-N* 2011/55.17 (*GFKL Financial Services*). Wanneer een dienst van de overnemer aan de overdrager moet worden onderkend, rijst de vraag of de overdrager nog wel een voor de btw-relevante prestatie kan verrichten. Hoewel het MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring-arrest lijkt te veronderstellen dat de overdrager ook in die gevallen een dienst verricht aan de ondernemer, kan ook het tegenovergestelde worden betoogd (Blokland 2016, paragraaf 7.7.1). Overigens dient te worden bedacht dat een dienst van de overnemer aan de overdrager niet zonder meer is vrijgesteld van btw. Voor zover de overname van de vordering strekt tot incasso zal de dienst namelijk belast zijn met btw. In dat geval bestaat er dus wel een verplichting tot het verantwoorden van de transactie in de btw-aangifte.

<sup>364</sup> Zie uitgebreid Blokland 2016, hoofdstuk 7.

<sup>365</sup> Bijvoorbeeld in het kader van doorstart of activatransactie, al dan niet binnen concern. Vgl. Van Oers 2007a.

ondernemer, dan blijft deze verplichting achter bij de inmiddels failliete ondernemer A, zodat de kans aanwezig is dat de Belastingdienst buiten spel wordt gezet. Het mag niet verbazen dat in de praktijk hierop door partijen kan worden gezinspeeld.

Mijn grootste bezwaar tegen het uitsluiten van niet-ondernemers aan de regeling is evenwel meer praktisch van aard. Naarmate een vordering meerdere keren – en niet alleen door niet-ondernemers – wordt overgedragen verliest de oorspronkelijke overdrager geheid grip op zijn fiscale rechten en verplichtingen: de vordering wordt immers langzaam maar zeker volledig aan zijn gezichtsveld onttrokken. Een eenvoudig voorbeeld:

#### *Voorbeeld 4.6*

Ondernemer A heeft handelsvordering op X. Ondernemer A besluit om zijn vordering te verkopen aan B (niet-ondernemer), die op zijn beurt de vordering verkoopt aan ondernemer C. C stelt vervolgens vast dat de vordering oninbaar is (bijvoorbeeld omdat de éénjaarstermijn verstrijkt). Hij besluit daarop de vordering over te dragen aan ondernemer D, die X toch zover krijgt dat hij de vordering alsnog betaalt.

Omdat B in dit voorbeeld geen btw-ondernemer is, kan B niet in de plaats treden van A. De btw-rechten en btw-verplichtingen blijven dus achter bij A. Ook in de daaropvolgende schakel vindt geen indeplaats treding plaats. B is immers geen ondernemer. Aldus is wederom geen sprake van een overgang van rechten en verplichtingen.<sup>366</sup> C zal dus niet met recht kunnen verzoeken om teruggaaf van btw. Hoewel D strikt genomen wel in de plaats zal treden van C (er is immers sprake van een overdracht tussen twee ondernemers),<sup>367</sup> zijn er geen rechten en verplichtingen die kunnen overgaan. D treedt als het ware in een 'lege plaats' en zal dus niet kunnen worden geconfronteerd met een afdrachtverplichting. Al met al zullen de rechten en verplichtingen zijn achtergebleven bij A. Probleem is echter dat A (maar ook de Belastingdienst) in de praktijk – zeker bij niet-gelieerde verhoudingen – grote moeite zal ondervinden te achterhalen wat ná de overdracht van de vordering aan B met de vordering is gebeurd, zeker als hierover geen nadere contractuele afspraken (zoals een kettingbeding) zijn gemaakt.

#### 4.3.4.4 Factoring

Met name de factoringpraktijk zou van de indeplaats tredingsregeling moeten kunnen profiteren. Bij factoring wordt – kort en goed – de facturatie en/of het debiteurenrisico overgenomen door een gespecialiseerde factormaatschappij (of simpelweg 'factor').<sup>368</sup> De ondernemer ontvangt dan meteen zijn geld, in ruil voor een vergoeding aan de factormaatschappij. Factoring komt in de praktijk veelvuldig voor.<sup>369</sup> Het doel van factoring is vaak gelegen in het verschaffen van liquide middelen aan de ondernemer, maar ook andere motieven kunnen een rol spelen. Hierbij kan worden gedacht aan het uitbesteden van de

<sup>366</sup> B had de rechten en verplichtingen immers ook niet verworven. Het lijkt mij dat wat men niet heeft ook niet kan overdragen. Vgl. de civielrechtelijke 'nemo plus-regel' (paragraaf 4.3.4.5.4).

<sup>367</sup> Dat art. 29 lid 6 Wet OB 1968 spreekt over een vordering van de ondernemer 'ter zake van de levering van goederen of diensten' hoeft mijns inziens niet te impliceren dat de leveringen en goederen door de overdrager zijn verricht. De wetgever is immers van mening dat de indeplaats tredingsregeling ook toepassing kan vinden bij opvolgende overdrachten.

<sup>368</sup> Deze definitie is ontleend aan *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 10 (MvT).

<sup>369</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 10 (MvT).



inning en de administratieve afwikkeling van de vorderingen of het afdekken van risico's (zoals het debiteurenrisico).<sup>370</sup>

In deze paragraaf ga ik nader in op het fenomeen van factoring in het kader van art. 29 lid 6 Wet OB 1968. Voor een goed begrip bespreek ik eerst enkele verschijningsvormen van factoring (paragraaf 4.3.4.4.1). Vervolgens ga ik in op de toepassing van art. 29 Wet OB 1968 in het licht van het reeds aangehaalde factoorbesluit (paragraaf 4.3.4.4.3). Ik sluit af met een korte conclusie (paragraaf 4.3.4.4.4).

#### 4.3.4.4.1 Verschijningsvormen van factoring

De verschillende motieven die bij factoring een rol kunnen spelen, maken dat factoring in verschillende gedaanten voorkomt,<sup>371</sup> waardoor het zich moeizaam laten vangen in één definitie. De gedaanten hebben evenwel veelal gemeen dat een gespecialiseerde, veelal aan een bank gelieerde instelling (de factormaatschappij) vorderingen van ondernemingen int.<sup>372</sup> Deze inning geschiedt soms na een daartoe gegeven last tot inning<sup>373</sup> en soms nadat de vorderingen aan de factor zijn overgedragen. Vorderingen kunnen worden overgenomen met of zonder recht van regres bij oninbaarheid (ook wel *recourse factoring* respectievelijk *non-recourse factoring* genoemd).<sup>374</sup> Bij een regresrecht valt te denken aan een (gedeeltelijke) terugbetaling van de koopsom voor de vorderingen tegen een terugoverdracht van de betreffende (inmiddels oninbare) vorderingen (de zogenoemde retrocessie). Van de factoring waarbij de factor de vordering beheert en int, moet de zogenoemde *bulkfactoring* worden onderscheiden. Bij deze variant voert de overdrager van de vordering zelf zijn debiteurenadministratie en int hij zelf de vorderingen, terwijl het debiteurenrisico bij de factor komt te liggen.<sup>375</sup> Vanzelfsprekend zijn op bovengenoemde vormen van factoring allerlei sub- en kruisvarianten denkbaar.

#### 4.3.4.4.2 Factoring in de btw

Het begrip factoring komt in de btw niet voor: noch in de Btw-richtlijn noch in de Wet OB 1968.<sup>376</sup> Samen met het feit dat bepaalde vormen van factoring moeilijk te duiden zijn,

370 Blokland 2016, paragraaf 7.2 en aldaar aangehaalde literatuur.

371 Voor een overzicht zie onder andere Beuing 1996, p. 13 e.v., Asser/Houben 7-X 2015/81 e.v. en Asser/Bartels & Van Mierlo 3-IV 2013/360.

372 Zie ook Asser/Bartels & Van Mierlo 3-IV 2013/359.

373 Bij factoring hoeft het strikt genomen niet te gaan om het verkopen (lees: overdragen) van vorderingen. Onder factoring kan tevens worden verstaan de situatie, waarin de factor de ondernemer van krediet (in plaats van een koopsom) voorziet, in ruil voor een pandrecht op de vorderingen. Zie in dat verband Beuing 1996, p. 36 e.v. Omdat bij deze vorm van factoring geen sprake is van de 'overdracht' van vorderingen (en art. 29 lid 6 Wet OB 1968 derhalve geen toepassing vindt), laat ik deze vorm in dit onderzoek onbehandeld. De nuance dat de feitenconstellatie bij verpanding van vorderingen de conclusie zou kunnen rechtvaardigen dat sprake is van een 'economische overdracht' laat ik eveneens (vanwege het onzekere gehalte) buiten beschouwing.

374 Voor een opsomming van andere varianten waarbij de vordering wordt overgedragen en hun onderlinge verschillen verwijs ik naar Blokland 2016, paragraaf 7.2.

375 Asser/Houben 7-X 2015/81.

376 Blokland 2016, paragraaf 7.4.3.



maakt dit dat factoring altijd een lastige kwestie is geweest in de praktijk van de btw.<sup>377</sup> Het begrip is één keer aan de orde geweest in rechtspraak van het HvJ (het MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring-arrest<sup>378</sup>). Ik deel de opvatting van Blokland (2016, paragraaf 7.4.3) dat het HvJ in dit arrest weliswaar ongeclausuleerd lijkt te overwegen dat factoring een variant is van het meer algemene begrip ‘invordering van schuldvorderingen’, maar dat daaruit – tegen de achtergrond van de prejudiciële vragen – niet mag worden afgeleid dat factoring geen andere betekenis meer toekomt, omdat immers niet in alle gevallen van factoring de invordering van schulden voorop zal staan. Het is de veelheid aan varianten van factoring dat de door het HvJ gegeven invulling van het begrip niet in alle gevallen hout snijdt. Zo zal zich bij de zuivere overname van schuldvorderingen zonder regres immers vanuit btw-perspectief geen dienstverlening van de factor aan de overdrager voordoen. In het factoorbesluit laat de staatssecretaris van Financiën zijn licht schijnen over wat in zijn ogen voor btw-doeleinden – en voor toepassing van art. 29 lid 6 Wet OB 1968 – onder factoring moet worden verstaan. Blijkens het besluit is als factoorsovereenkomst te beschouwen:

‘de overeenkomst op basis waarvan een ondernemer (de factor) door hem goedgekeurde schuldvorderingen (categorieën van schuldvorderingen c.q. schuldvorderingen op bepaalde debiteuren) van een derde (zijn cliënt) overneemt, al dan niet op het moment van het ontstaan van de schuldvorderingen, en vervolgens de financiële verrichtingen strekkende tot het verkrijgen van betaling van die vorderingen verricht.’

Hierbij maakt het volgens de staatssecretaris geen verschil of met de schuldvorderingen ook het debiteurenrisico wordt overgenomen. Kenmerkend is wel dat de factor aan zijn cliënt een vergoeding in rekening brengt. De staatssecretaris merkt tot slot op dat incidentele overname van een of meerdere schuldvorderingen uit bijvoorbeeld een faillissement niet onder factoorsovereenkomst moet worden verstaan. Daarmee lijkt de definitie die de staatssecretaris geeft aan het begrip factoring beperkt tot die waarbij de factor de vorderingen beheert en int. Bulkfactoring zou daarmee niet onder de reikwijdte van het besluit vallen. Toch vraag ik mij dit af. De HR lijkt het factoorbesluit namelijk ruim uit te leggen. Ik verwijs naar HR 16 oktober 2009, *BNB* 2009/314 (zie ook paragraaf 4.3.1.1.1). Daarin betrof het een inkoopcombinatie die, door zorg te dragen voor betaling van de verschuldigde koopprijs die was overeengekomen tussen de vaste afnemer en de vaste leverancier, in de vordering van de leverancier werd gesubrogeerd: de inkoopcombinatie trad in de plaats van de vaste leverancier en nam het onderliggende vorderingsrecht op de vaste afnemer over. Het hof was van oordeel dat met bedoelde betaling art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) geen toepassing kon vinden, omdat sprake was van een betaling door een derde (hetgeen mij juist voorkomt). In cassatie oordeelde de Hoge Raad echter dat betreffende rechtsverhouding moest worden aangemerkt als factoorsovereenkomst en overweegt:

‘uit geen enkele wijze blijkt uit de tekst van de resolutie dat als voorwaarde geldt dat de leveranciers slechts gedeeltelijke betaling ontvangen of dat een factoorloon wordt bedongen’

377 Zie ook de aantekening van de redactie Vakstudie Nieuws bij HvJ 23 juni 2003, nr. C-301/01, *V-N* 2003/34.13 (*MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*).

378 HvJ 23 juni 2003, nr. C-301/01, *V-N* 2003/34.13 (*MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*).

en verleent de inkoopcombinatie daarop een teruggaaf van btw. De Hoge Raad past het factoorbesluit toe in het voordeel van de inkoopcombinatie. Ik deel de opvatting van Van Norden en van de redactie Vakstudie Nieuws dat dit oordeel van de Hoge Raad getuigt van een lenigheid van geest<sup>379</sup> en veel weg heeft van een doelredening.<sup>380</sup> Naar mijn idee lijkt de Hoge Raad vast te houden aan het in het factoorbesluit geventileerde standpunt van de staatssecretaris dat bij subrogatie het recht op teruggaaf overgaat op factor (wat van de juistheid daarvan ook zij),<sup>381</sup> zonder rekening te houden met het feit dat het besluit wel als voorwaarde *lijkt* te stellen dat een factoorloon moet zijn bedongen.

#### 4.3.4.4.3 Het factoorbesluit

In het factoorbesluit is aangegeven hoe art. 29 Wet OB 1968 ten aanzien van factoorovereenkomsten moet worden toegepast. Het besluit stamt uit 1983.<sup>382</sup> Naar aanleiding van het hiervoor aangehaalde MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring-arrest is het besluit in 2003 gewijzigd (factoorbesluit 2003).<sup>383</sup> Met de invoering van de huidige indeplaatstredingsregeling is het besluit met ingang van 1 januari 2017 opnieuw aangepast (factoorbesluit 2017).<sup>384</sup>

In het besluit<sup>385</sup> stelt de staatssecretaris zich op het standpunt dat het recht op teruggaaf<sup>386</sup> ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968 niet in de overdracht van een vorderingsrecht begrepen kan zijn, wanneer deze vordering uit hoofde van de factoorovereenkomst op zijn ontstaansmoment<sup>387</sup> wordt overgedragen. Hieraan liggen de volgende argumenten ten gronde:

1. het recht op teruggaaf bestaat nog niet op dat moment;<sup>388</sup>
2. uit de wetsgeschiedenis volgt dat de wetgever het recht op teruggaaf alleen heeft willen laten toekomen aan de leverancier en niet aan degene die het vorderingsrecht heeft overgenomen;<sup>389</sup> en
3. er bestaat geen aanleiding te veronderstellen dat de factor uit eigen hoofde recht op teruggaaf zou kunnen verkrijgen, waarbij moet worden bedacht dat de overgenomen vordering een ondeelbaar bedrag is (er kan geen btw-bestanddeel worden onderkend).

379 Zie de aantekening van Van Norden in *FED* 2010/21.

380 Zie het commentaar van de redactie Vakstudie Nieuws in *V-N* 2009/53.22.

381 Zie ook hierna in paragraaf 4.3.4.4.3.

382 Resolutie nr. 283-3376 van de staatssecretaris van Financiën van 2 augustus 1983, *V-N* 1983/1599, pt. 28.

383 Besluit nr. DGB2003/4484M van de staatssecretaris van Financiën van 5 december 2003, *V-N* 2003/46.16.

384 Besluit nr. 2016-204647 van de staatssecretaris van Financiën van 15 december 2016, *V-N* 2017/3.16.

385 Daar waar de tekst van het factoorbesluit 2003 en het factoorbesluit 2017 overeenstemt volsta ik met 'besluit' of 'factoorbesluit'.

386 Het factoorbesluit handelt enkel over het recht op teruggaaf. De eventuele terugbetalingsverplichting in het geval een vordering alsnog wordt niet behandeld. Dit is niet verwonderlijk, omdat deze verplichting vóór 1 januari 2017 nog niet bestond.

387 Het lijkt mij stug dat de staatssecretaris een andere mening is toegedaan voor vorderingen die later (ná het ontstaansmoment) worden overgedragen.

388 Zie hierover meer in paragraaf 4.3.4.5.4.

389 Zoals in de inleiding (paragraaf 4.3.4) al opgemerkt is dit opvallend, omdat dit niet uit de wetsgeschiedenis naar voren komt.

Wel merkt de staatssecretaris op dat het civiele recht mogelijkheden biedt om het recht op teruggaaf over te dragen. Hij denkt hierbij aan cessie, subrogatie<sup>390</sup> en subjectieve novatie<sup>391</sup>, hetgeen wat betreft de laatste twee figuren kwestieus is, omdat zij niet voorzien in een 'overdracht' van een vorderingsrecht en, anders dan cessie, volgens mij vormen van betaling zijn, zodat van een recht op teruggaaf van btw en derhalve van de overdracht ervan überhaupt geen sprake kan zijn.<sup>392</sup> De staatssecretaris merkt hierbij overigens op dat partijen slechts bij uitzondering in staat zullen zijn een rechtsgeldige overdracht te bewerkstelligen.

Omdat de factor in de praktijk echter vaak degene zal zijn die beschikt over (betere) informatie met betrekking tot de solvabiliteit van de debiteuren en de (on)inbaarheid van de vorderingen, heeft de staatssecretaris de factor vervolgens de mogelijkheid gegeven om op eigen initiatief art. 29 lid 1 Wet OB 1968 in te roepen door goed te keuren dat de factor *namens* de crediteur (lees: de leverancier) een verzoek om teruggaaf kan doen. Voorwaarde is dat de crediteur de factor daartoe heeft gemachtigd. Deze machtiging kan worden verleend door middel van medeondertekening van het verzoek of door middel van een afzonderlijk schrijven dat met het verzoek wordt meegestuurd (in welk geval de machtiging ook voor langere tijd kan gelden). Een eventuele teruggaafbeschikking zal dan worden afgegeven op naam van de crediteur (als belanghebbende), maar worden verzonden aan de factor, aan wie dan tevens de teruggaaf zal worden uitbetaald. Hierbij geldt volgens de staatssecretaris als kanttekening dat de Belastingdienst het recht behoudt om een teruggaaf te verrekenen met eventuele belastingschulden van de crediteur, hetgeen anders zou zijn als het recht op teruggaaf rechtsgeldig<sup>393</sup> zou zijn gecedeerd.<sup>394</sup> Daarnaast moet worden bedacht dat een volmacht eindigt in het geval van de volmachtgever (de belanghebbende) of de gevolmachtigde (de factor).<sup>395</sup> Overigens komt het mij voor dat in de praktijk (wellicht mede daarom) niet vaak gebruik gemaakt werd (wordt) van deze goedkeuring.

Het factoorbesluit 2017 is beperkt tot vorderingen die vóór 1 januari 2017 zijn overgenomen. Met de overweging dat het factoorbesluit 2003 met de inwerkingtreding van de indeplaatsstredingsregeling zijn belang heeft verloren wekt de staatssecretaris de indruk dat de gevallen die vóór 1 januari 2017 onder de reikwijdte van het besluit vielen, thans profiteren van de wettelijke regeling, ware het niet dat in plaats van het vrijwillig 'overnemen' van het recht op teruggaaf conform het besluit factors nu verplicht uit eigen hoofde aanspraak maken op een recht op teruggaaf. Op het eerste gezicht lijkt de wettelijke regeling een verruiming van de goedkeuring te behelzen: de wettelijke regeling is immers niet beperkt tot factoring. Ook de overdracht van bijvoorbeeld één vordering is al voldoende

390 Zie hierover paragraaf 4.3.1.1.1.

391 Zie hierover paragraaf 4.3.1.1.7.

392 Dit zou anders zijn als de Belastingdienst betrokken zou zijn bij de subrogatie of schuldvernieuwing (en het de overgang van de vordering op de Belastingdienst zou betreffen). In dat geval zou ik echter menen dat de praktische uitwerking nogal wat voeten in de aarde zal hebben, aangezien een driepartijenovereenkomst met de Belastingdienst onoverkoombaar lijkt te zijn.

393 Hiermee waarschijnlijk doelend op het instemmingsvereiste van de fiscus (paragraaf 4.3.4.5.6).

394 De mogelijkheid tot verrekening bestaat niet onder de huidige wettelijke regeling (art. 29 lid 6 Wet OB 1968).

395 Art. 3:72 BW.

op de koper het recht op teruggaaf te doen toekomen. Daarnaast dient te worden bedacht dat de indeplaatstredingsregeling ook geldt voor verplichtingen die art. 29 Wet OB 1968 oplegt. Toch zou kunnen worden betoogd dat van de wettelijke regeling in theorie een beperkende werking uitgaat. Het factoorbesluit spreekt immers over het 'overnemen van vorderingen', terwijl de wettelijke regeling beperkt is tot 'overdragen van vorderingen' (behoudens mijn betoog om 'overdragen' ruim uit te leggen). Hoewel het factoorbesluit niet als voorwaarde lijkt te stellen dat de overdrager van de vordering btw-ondernemer moet zijn,<sup>396</sup> komt het mij voor dat hiervan in de praktijk altijd sprake van zal zijn (de vorderingen dragen immers een btw-component en bij statusverlies zullen vorderingen niet krachtens een factoorsovereenkomst worden overgedragen), zodat van een beperkende werking in die zin niet snel sprake zal zijn.

#### 4.3.4.4.4 Tot slot

Uit het voorgaande volgt dat factoring geen vastomlijnde betekenis kent en voor btw-doeleinden lastig te duiden is. In de meeste (voor dit onderzoek relevant zijnde) verschijningsvormen is het de factor die vorderingen overneemt en int. In die gevallen ging onder art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) het recht op teruggaaf niet mee over: het bleef achter bij de leverancier. Om de praktijk tegemoet te komen zorgde het factoorbesluit ervoor dat de Belastingdienst de btw op verzoek wel aan de factor uitbetaalde. De nieuwe indeplaatstredingsregeling maakt dat deze goedkeuring niet langer nodig is. De factor verkrijgt daarmee een zelfstandige aanspraak op de Belastingdienst. In de praktijk zullen de gevallen die onder het factoorbesluit vielen thans vaak onder het wettelijke regime vallen. In theorie is het echter denkbaar dat bepaalde gevallen tussen wal en schip geraken. Tot slot nog een punt van praktische aard. Eén van de verschillen tussen de oude en nieuwe regeling is dat de oude regeling, in tegenstelling tot de indeplaatstredingsregeling (het recht op teruggaaf komt op grond van art. 29 lid 6 Wet OB 1968 verplicht bij de overnemer te berusten), facultatief van aard is. Dit verschil kan grote gevolgen hebben voor overeenkomsten op grond waarvan vorderingen doorlopend (toekomstig bij voorbaat)<sup>397</sup> worden overgedragen en waarbij geen rekening is gehouden een indeplaatstreding.

##### Voorbeeld 4.7

Ondernemer A sluit met factor B een overeenkomst, op grond waarvan vorderingen doorlopend worden overgenomen. Partijen zijn een prijs voor de vorderingen overeengekomen die gelijk is aan 80% van de nominale waarde van de vorderingen. Er zijn geen afspraken gemaakt over een beroep op het factoorbesluit. Eén van de schuldenaren gaat vervolgens (binnen de éénjaarstermijn) failliet, waarbij moet worden aangenomen dat de vorderingen op hem oninbaar zijn. De vorderingen hadden een nominale waarde van 1.200 (1.000 + 200 btw, bij een btw-tarief van 20%).

Indien de betreffende vorderingen vóór 1 januari 2017 zijn overgenomen, dan is het verlies van B (en daarmee de opbrengst van A) op de vorderingen gelijk aan 960 (80% van 1.200).

<sup>396</sup> Vgl. het hiervoor besproken arrest HR 16 oktober 2009, *BNB* 2009/134, waarin de Hoge Raad overwoog dat op geen enkele wijze uit de tekst van het factoorbesluit blijkt dat als voorwaarde geldt dat de leveranciers slechts gedeeltelijke betaling ontvangen of dat een factoorsoon wordt bedongen (dit laatste lijkt wel in de definitie van het begrip factoorsovereenkomst terug te komen).

<sup>397</sup> Zie hierna in paragraaf 4.3.4.5.5.

Indien de vorderingen zouden zijn overgedragen ná 31 december 2016, dan zou de het verlies van B (en de opbrengst van A) 760 (960 -/- 200) bedragen. Immers: in dit laatste geval treedt B voor het recht op teruggaaf in de plaats van A. Ik acht dit (onvoorziene) effect voor doorlopende overeenkomsten ongewenst. Een overgangsregeling had deze ongelijkheid kunnen oplossen.

#### 4.3.4.5 Cessie van het recht op teruggaaf

In het factoorbesluit merkt de staatssecretaris van Financiën op dat het civiele recht mogelijkheden biedt om het uit art. 29 lid 1 Wet OB 1968 voortvloeiende recht op teruggaaf (*van de leverancier*) aan de factor (of meer in het algemeen: een derde) over te dragen, maar voegt daaraan toe dat partijen in de praktijk slechts bij uitzondering in staat zullen zijn een cessie te bewerkstelligen. Deze stelling vraagt om een nader onderzoek. Met de invoering van een zelfstandig recht op teruggaaf jegens de Belastingdienst van degene die vorderingen heeft overgenomen, lijkt de relevantie van deze vraag te zijn weggenomen, maar toch zijn er gevallen denkbaar waarin art. 29 lid 6 Wet OB 1968 geen toepassing vindt en het wel wenselijk is dat de koper van een vordering het recht op teruggaaf bij oninbaarheid toekomt. Ik denk hierbij vooral aan gevallen buiten de factoringpraktijk, waarin geen sprake is van het 'overdragen' van een vordering of waarin één of beide bij de overdracht betrokken partijen geen ondernemer is. Daarnaast kan met een cessie worden bewerkstelligd dat de koper van een vordering (bijvoorbeeld wel in het kader van factoring) zijn krachtens art. 29 lid 6 Wet OB 1968 verworven recht weer terugoverdraagt aan de verkoper van de vordering, omdat het debiteurenrisico daar is achtergebleven zonder dat gewerkt wordt met een retrocessie van de vordering.<sup>398</sup> Voorts kan met een cessie worden bereikt dat het recht op teruggaaf toekomt aan een ander dan de bij de overdracht van het onderliggende vorderingsrecht betrokken partijen (bijvoorbeeld een willekeurige derde).<sup>399</sup> Tot slot kan de vraag of het recht op teruggaaf voor cessie vatbaar is relevant zijn voor het geval de indeplaatsstredingsregeling strijdig mocht zijn met het Unierecht (zie paragraaf 4.3.4.7).

In deze paragraaf onderzoek ik of het recht op teruggaaf inderdaad, al dan niet samen met het onderliggende vorderingsrecht, kan worden overgedragen en welke belemmeringen zich hierbij voordoen. Ik veroorloof mij hiervoor een verkenning van het civiele recht, in het bijzonder art. 3:83 e.v. BW, waarin de civielrechtelijke verkrijging van goederen door overdracht is geregeld. Ik beperk me tot een globale bespreking van het ter zake relevante recht. Ik besteed met name aandacht aan de blijkens art. 3:84 lid 1 BW voor een rechtsgeldige overdracht relevante vereisten: een geldige titel (paragraaf 4.3.4.5.3), beschikkingsbevoegdheid van de overdrager (4.3.4.5.4) en een leveringshandeling (4.3.4.5.5). Aan de vraag of aan deze overdrachtsvereisten wordt voldaan gaan de vragen of het recht op teruggaaf als een nevenrecht kan worden aangemerkt (paragraaf 4.3.4.5.1) en of het recht op teruggaaf overdraagbaar is (paragraaf 4.3.4.5.2) vooraf. Omdat het recht op teruggaaf een vordering op de Belastingdienst behelst sta ik volledigheidshalve in paragraaf 4.3.4.5.6 stil bij het instemmingsvereiste van de Belastingdienst. Ik sluit het geheel af in paragraaf 4.3.4.5.7.

<sup>398</sup> Vgl. Heijnen 2017, paragraaf 6.

<sup>399</sup> Daarnaast is alles wat omtrent cessie van belang is tevens belangrijk voor een eventuele (stille) verpanding van het recht op teruggaaf (art. 3:98 BW). Het gaat de reikwijdte van dit onderzoek te buiten om daar nader bij stil te staan.

## 4.3.4.5.1 Het recht op teruggaaf als nevenrecht?

Aan de vraag of het recht op teruggaaf zelfstandig kan worden overgedragen gaat de presumptie vooraf dat het recht op teruggaaf niet als nevenrecht kan worden aangemerkt. Nevenrechten kunnen worden omschreven als rechten die bij overgang van een vordering van rechtswege mee overgaan op de nieuwe schuldeiser, omdat zij nauw met de vordering zijn verbonden (art. 6:142 BW).<sup>400</sup> Wanneer een recht een nevenrecht is, wordt niet omschreven.<sup>401</sup> Wel noemt art. 6:142 lid 1 BW als voorbeelden onder meer de rechten van pand en hypotheek en uit voorrechten.<sup>402</sup> Het betreft een niet-limitatieve opsomming. Het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 wordt niet als voorbeeld genoemd.

De vraag of het recht op teruggaaf als een nevenrecht moet worden beschouwd, wordt door Van Oers positief beantwoord. In zijn dissertatie geeft hij aan niet in te zien waarom de teruggaaf van btw niet als nevenrecht kan worden beschouwd.<sup>403</sup> Hoewel ik veel sympathie heb voor zijn standpunt en het recht op teruggaaf veel weg heeft van een nevenrecht, ben ik van mening dat het antwoord op de vraag ontkennend dient te luiden. Als voornaamste argument geldt in mijn optiek dat het fiscale recht, in het bijzonder de Btw-richtlijn, niet voorziet in de mogelijkheid om een ander dan de leverancier het recht op teruggaaf te doen toekomen en het recht op teruggaaf naar zijn aard dus niet als nevenrecht kan worden aangemerkt.<sup>404</sup> Daarnaast moet in het oog worden gehouden dat een nevenrecht wat betreft zijn ontstaan en voortbestaan meestal een onzelfstandig karakter heeft en niet zonder het (hoofd)vorderingsrecht kan.<sup>405</sup> Dit heeft tot gevolg dat wanneer het handelsvorderingsrecht zou komen te vervallen, het recht op teruggaaf ook een einde zou moeten vinden. Dit is weliswaar in veel situaties het geval, niet in de laatste plaats wanneer de handelsvordering wordt voldaan, maar deze vlieger gaat bijvoorbeeld niet op in het geval van kwijtschelding (de afstand om niet): in dat geval zorgt het tenietgaan van de vordering juist voor het ontstaan van het recht op teruggaaf.<sup>406</sup> Ter verdere onderbouwing verwijs ik naar de hiervoor aangehaalde rechtspraak, in het bijzonder Hof Amsterdam 11 april 1989, V-N 1990/1789, 1.4, waaruit volgt dat bij overdracht van een handelsvordering het potentiële recht op teruggaaf achterblijft bij de leverancier. Eenzelfde conclusie volgt uit de aan HR 16 oktober 2009, BNB 2009/134 voorafgaande hofuitspraak (Hof Den Bosch

400 Nevenrechten gaan niet mee over, voor zover zij krachtens partijafpraak een strikt persoonlijk karakter dragen (Asser/Sieburgh 6-II 2017/527-528).

401 Zie ook Rongen 2012, p. 1269 e.v. Vgl. Biemans 2011, p. 717 e.v.

402 Nevenrechten mogen niet worden verward met afhankelijke rechten. Dit zijn rechten die aan een ander recht (het hoofdrecht) zodanig zijn verbonden dat zij niet zonder dat andere recht kunnen bestaan (art. 3:7 BW). Anders dan afhankelijke rechten kunnen nevenrechten alleen verbonden zijn aan een vordering en kunnen soms wel een zelfstandig bestaan leiden en zelfstandig worden overgedragen. Nevenrechten zijn slechts ten dele afhankelijke rechten en voor zover afhankelijke rechten verbonden zijn aan een vordering zijn het tevens nevenrechten. Pand en hypotheek zijn bijvoorbeeld zowel nevenrecht als afhankelijke rechten. Zie uitgebreid Asser/Sieburgh 6-II 2017/257-258.

403 Van Oers 2007a, p. 69. Vgl. de aantekening van Tekstra bij HR 16 oktober 2009, JOR 2010/35.

404 Ik kom hier nog uitgebreid over te spreken in paragraaf 4.3.4.7.

405 Rongen 2012, p. 1269-1270. Al kunnen sommige nevenrechten – wanneer eenmaal ontstaan – ook los van de hoofdvordering worden overgedragen (waarna zij niet langer als nevenrecht kwalificeren).

406 Zie paragraaf 4.3.1, in het bijzonder paragraaf 4.3.1.1.4-4.3.1.1.6.

3 januari 2008, V-N 2008/49.2.1), waarin werd beslist dat de nieuwe schuldeiser in geval van subrogatie voor de toepassing van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 niet de positie van de leverancier overneemt. Ook de wetgever lijkt deze opvatting te zijn toegedaan. Immers: als het recht op teruggaaf een nevenrecht zou zijn, dan zou de indeplaatsstredingsregeling van art. 29 lid 6 Wet OB 1968 een dode letter zijn. Ik bevind mij voorts in het gezelschap van de staatssecretaris van Financiën. In het faactorbesluit stelt hij zich immers expliciet op het standpunt dat het recht op teruggaaf niet accessoir is aan de vordering.

#### 4.3.4.5.2 Overdraagbaarheid

Art. 3:83 lid 1 BW bepaalt dat vorderingsrechten alleen overdraagbaar zijn als de wet of de aard van het recht zich niet tegen de overdracht verzet.<sup>407</sup> Omdat de Wet OB 1968 noch een andere (belasting)wet een bepaling kent op grond waarvan *omzetbelastingvorderingen*<sup>408</sup> op de Belastingdienst worden uitgesloten van overdracht, resteert de vraag of de aard van het recht op teruggaaf zich tegen een overdracht ervan verzet. De aard verzet zich bijvoorbeeld tegen een overdracht als de vordering een afhankelijk recht is: zij volgen immers als hoofdregel het hoofdrecht waaraan zij verbonden zijn. Daarnaast kan ook het persoonlijk karakter c.q. de constatering dat een vordering zozeer aan een schuldeiser is verbonden ertoe leiden dat overdraagbaarheid van het vorderingsrecht vanwege zijn aard is uitgesloten. Naar mijn mening is het recht op teruggaaf niet dermate verknocht aan het onderliggende vorderingsrecht en/of de leverancier dat het zich tegen de overdraagbaarheid ervan verzet. Jurisprudentie wijst ook niet in een andere richting.<sup>409</sup> Ook de wetgever gaat ervan uit dat omzetbelastingvorderingen 'gewoon' voor cessie in aanmerking komen. Bij de totstandkoming van art. 7b Iw 1990 (het cessie- en verpandingsverbod voor inkomstenbelastingvordering) werd immers overwogen:<sup>410</sup>

"Op grond van het Burgerlijk Wetboek is het mogelijk een vordering over te dragen aan een ander (cessie) of op een vordering een zakelijk zekerheidsrecht te vestigen in de vorm van een pandrecht. Ook belastingteruggaven kunnen gecedeerd of verpand worden. Op grond van artikel 7a van de IW 1990 (...) betaalt de ontvanger een teruggaaf (...) omzetbelasting nog slechts uit op een bankrekening die op naam staat van de belastingschuldige zelf. Cessie of verpanding van een vordering op grond van een teruggaafbeschikking zou er echter toe (kunnen) leiden dat de ontvanger de teruggaaf op de bankrekening van de cessionaris of pandhouder moet betalen. (...) Aangezien het cederen en verpanden van vorderingen op de Belastingdienst in de zakelijke sfeer deel kan uitmaken van financieringsarrangementen wordt het cessie- en verpandingsverbod beperkt tot teruggaven inkomstenbelasting en vallen andere belastingen, zoals de omzetbelasting, niet onder het cessie- en verpandingsverbod."

407 De overdraagbaarheid kan ook door de schuldeiser en de schuldenaar worden uitgesloten (art. 3:83 lid 2 BW).

408 Een vordering tot uitbetaling van een bedrag aan inkomstenbelasting is niet vatbaar voor vervreemding (art. 7b Iw 1990).

409 Dat Hof Amsterdam (11 april 1989, V-N 1990/1789, 1.4.) heeft geoordeeld dat bij overdracht van het onderliggende vorderingsrecht het recht op teruggaaf achterblijft bij de oorspronkelijke crediteur doet daaraan niet af. Het ging in dat arrest namelijk niet om de overdracht van het recht op teruggaaf maar om de overdracht van het onderliggende vorderingsrecht.

410 *Kamerstukken II* 2013/14, 33 754, nr. 3 (MvT).



Omdat de wetgever de overdraagbaarheid van omzetbelastingsschulden niet heeft willen beperken, mag er mijns inziens van worden uitgegaan dat de vordering ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968 voor overdracht vatbaar is.

#### 4.3.4.5.3 Geldige titel

Voor een rechtsgeldige overdracht is allereerst vereist dat de levering<sup>411</sup> op basis van een geldige titel geschiedt. Wordt een vordering geleverd zonder een daaraan ten grondslag liggende titel, dan komt geen overdracht tot stand. Onder een geldige titel wordt verstaan de rechtsgrond die aan een overdracht ten grondslag ligt en deze rechtvaardigt. De rechtsgrond zal doorgaans voortvloeien uit een overeenkomst tussen de partijen tussen wie overdracht moet plaatsvinden.<sup>412</sup> Bij cessie van het recht op teruggaaf zou de titel dus (kunnen) luiden: 'de verbintenis ontstaan door koopovereenkomst welke verplicht tot overdracht van het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968'. Art. 3:84 lid 2 BW stelt als voorwaarde dat bij de titel het vorderingsrecht met voldoende bepaaldheid moet zijn omschreven. Deze voorwaarde is wat ongelukkig geformuleerd, aangezien in plaats van 'titel', 'leveringshandeling' moet worden gelezen.<sup>413</sup> Voor een rechtsgeldige cessie is derhalve vereist dat het te cederen vorderingsrecht met voldoende bepaaldheid door de akte van cessie wordt omschreven. Van voldoende bepaaldheid (in het kader van de leveringshandeling) is sprake als naar objectieve maatstaven (eventueel achteraf) kan worden vastgesteld welke vorderingen worden overgedragen. Met dit vereiste wordt in de rechtspraak soepel omgesprongen.<sup>414</sup> Het komt mij voor dat een aanduiding als 'alle vorderingen uit hoofde van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 die bij de overdrager zullen opkomen' voldoende is om een rechtsgeldige overdracht te kunnen bewerkstelligen.

#### 4.3.4.5.4 Beschikkingsbevoegdheid

Kenmerkend voor het Nederlandse goederenrecht is dat iemand niet meer kan overdragen dan waartoe hij gerechtigd is.<sup>415</sup> Hoofregel is dan ook dat uitsluitend de rechthebbende van een vorderingsrecht bevoegd is om over het vorderingsrecht te beschikken en over te dragen. Levering van een vorderingsrecht door een ander dan de rechthebbende kan daarom als uitgangspunt geen overdracht tot gevolg hebben.<sup>416</sup> Om een rechtsgeldige overdracht te bewerkstelligen moet aan het vereiste van beschikkingsbevoegdheid zijn voldaan op het tijdstip waarop de leveringshandeling wordt voltooid (zie hierna in paragraaf 4.3.4.5.5). Wordt de leveringshandeling verricht door een beschikkingsonbevoegde, dan wordt op basis van art. 3:58 lid 1 BW het gebrek van rechtswege hersteld wanneer de vervreemder later alsnog beschikkingsbevoegd wordt, zodat de overdracht op dat moment alsnog tot stand komt.<sup>417</sup> De zogenoemde 'levering bij voorbaat' houdt hier nauw mee verband. Uit art. 3:97

411 Ik doel hierbij op het civielrechtelijke leveringsbegrip.

412 Asser/Bartels & Van Mierlo 3-IV 2013/274.

413 Asser/Bartels & Van Mierlo 3-IV 2013/230-231 en aldaar aangehaalde jurisprudentie. Zie voor de leveringshandeling paragraaf 4.3.4.5.5.

414 Zie uitvoerig Rongen 2012, p. 1620 e.v.

415 Ook wel de 'nemo plus-regel' genoemd ('nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet', ltn. naar Ulpianus (Digesten.50,17,54)).

416 Voor een aantal uitzonderingen verwijs ik naar Asser/Bartels & Van Mierlo 3-IV 2013/285 e.v.

417 Dit wordt ook wel bekrachtiging genoemd (Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-III 2014/659).



BW volgt namelijk dat vorderingsrechten die iemand nog niet heeft, maar in de toekomst verwacht te verkrijgen,<sup>418</sup> bij voorbaat, dat wil zeggen: in afwachting van die verkrijging, kunnen worden geleverd<sup>419</sup>. Omdat van eigendom van een toekomstig vorderingsrecht niet kan worden gesproken (degene die levert zal immers nog beschikkingsonbevoegd zijn), zal dit op dat moment nog niet tot een overdracht leiden. Pas wanneer de vervreemder het toekomstige vorderingsrecht verwerft en daarmee beschikkingsbevoegd wordt, komt ingevolge de levering bij voorbaat de overdracht tot stand.

Voor de overdracht van het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968 is het van belang vast te stellen op welk tijdstip kan worden gesproken van beschikkingsbevoegdheid. Vragenderwijs: wanneer is het recht op teruggaaf nog toekomstig en wanneer niet meer? Hiervoor is het in mijn optiek noodzakelijk te bepalen wanneer het recht op teruggaaf ontstaat. Hoewel art. 29 lid 2 Wet OB (vanaf 2017) gaat over het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf, lijkt mij dit in de eerste plaats een civielrechtelijke aangelegenheid.<sup>420</sup> Over het ontstaansmoment van vorderingen is in de civiele literatuur een en ander geschreven.<sup>421</sup> Hierin wordt een onderscheid gemaakt naar vorderingen die voortvloeien uit rechtshandelingen en vorderingen die ontstaan uit de wet (zoals een onrechtmatige daad of wanprestatie). Voor deze laatste categorie geldt als uitgangspunt dat deze ontstaan wanneer aan alle wettelijke vereisten is voldaan. Over het ontstaansmoment van een vordering op de Belastingdienst wordt veelal verwezen naar HR 11 oktober 1985, *NJ* 1986/68 (*Kramer q.q./NMB*).<sup>422</sup> In dat arrest betrof het de cessie van een zogenoemde WIR<sup>423</sup>-aanspraak (een voormalige faciliteit in de inkomsten- en vennootschapsbelasting, op grond waarvan een bepaald percentage van een investering ten laste van de verschuldigde belasting kon worden gebracht). Op de vraag of de cessie rechtsgeldig was, overwoog de Hoge Raad allereerst dat de verschuldigde belasting rechtstreeks uit de wet voortvloeit en dat het opleggen van een aanslag niets anders is dan het in een bepaalde vorm en met de aan die vorm verbonden rechtsgevolgen vaststellen van het door de belastingplichtige verschuldigde belastingbedrag. Hieruit volgde dat de WIR-aanspraak reeds was ontstaan vóórdat de

418 Hierbij kan een onderscheid gemaakt worden tussen absoluut toekomstige goederen en relatief toekomstige goederen. Absoluut toekomstige goederen zijn goederen die nog niet bestaan. Relatief toekomstige goederen zijn goederen die weliswaar al bestaan, maar nog toebehoren aan een ander.

419 Ik doel hierbij op de leveringshandeling als vereiste voor de cessie (paragraaf 4.3.4.5.5).

420 In dezelfde zin: Van Oers 2004, paragraaf 2.1. De fiscale relevantie van het (civielrechtelijke) ontstaansmoment van een vordering (of schuld) is in mijn optiek breder dan de vraag naar de beschikkingsbevoegdheid. Ik denk bijvoorbeeld aan de aansprakelijkheid voor btw-schulden van onderdelen van een fiscale eenheid ex art. 43 Iw 1990, de bevoegdheid van de Belastingdienst tot verrekening ex art. 24 Iw 1990 en art. 53 Fw (zie in dat verband over art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (oud) de door Rechtbank Overijssel aan de Hoge Raad gestelde prejudiciële vragen (Rechtbank Overijssel 5 april 2017, *JOR* 2017/220 (*Schepel en Miedema q.q./Eurocommerce*) en de hierna in paragraaf 4.3.4.5.5 te bespreken uitspraak HR 13 oktober 2017, nr. 17/01773), beslaglegging (conservatoir of executoriaal) door de Ontvanger en het kunnen inroepen van het fiscale voorrecht ex art. 21 Iw 1990 (HR 26 juni 1998, *NJ* 1998/745 (*Aerts q.q./ABN AMRO*), r.o. 4.9 en HR 28 november 2003, *NJ* 2004/81 (r.o. 4.2 en 4.3). Zie ook paragraaf 6.3.2.2.2.

421 Zie onder meer Kortmann 1989, p. 59, Van Boom 1993, p. 93 e.v. en Out 2003, p. 63 en aldaar aangehaalde jurisprudentie.

422 Zie bijvoorbeeld ook HR 26 juni 1998, *NJ* 1998/745 (*Aerts q.q./ABN AMRO*), HR 28 november 2003, *NJ* 2004/81 en Hof Den Bosch 8 september 2009, *JOR* 2010/32 (*Buijsrogge q.q./Ontvanger*).

423 Wet investeringsrekening.

aanslag werd vastgesteld. De Hoge Raad liet verder in het midden wanneer de aanspraak dan wél was ontstaan, maar noemde wel twee opties: (i) op het tijdstip van investeren dan wel (ii) bij het einde van het belastingjaar<sup>424</sup> of het belastingtijdvak waarin de investering had plaatsgevonden. Aangezien btw niet bij wijze van aanslag, maar als uitgangspunt bij wijze van voldoening op aangifte wordt geheven,<sup>425</sup> kan naar mijn mening naar analogie worden betoogd dat de btw-aangifte (of een (afzonderlijk) verzoek om teruggaaf), de teruggaafbeschikking of naheffingsaanslag<sup>426</sup> slechts een formalisering betreft van het bij wet verschuldigde c.q. terug te ontvangen btw-bedrag en dat het ontstaan van het recht op teruggaaf daarvan dus niet afhankelijk mag zijn. Wanneer het recht op teruggaaf dan wél ontstaat is niet duidelijk. Ook de staatssecretaris van Financiën laat dit in het factuorsbesluit in het midden, waarbij moet worden opgemerkt dat de aanspraak volgens hem nog niet bestaat op het moment dat het onderliggende vorderingsrecht ontstaat. Naar mijn smaak kunnen in ieder geval drie relevante momenten worden onderscheiden: (i) het moment van presteren, (ii) het moment waarop de gehele of gedeeltelijke niet-betaling komt vast te staan c.q. wanneer de éénjaartermijn komt te verstrijken (ex art. 29 lid 2 Wet OB (vanaf 2017) – zie paragraaf 4.3.2) en (iii) het einde van het belastingtijdvak waarin het onder (ii) bedoelde moment zich voordoet. Ik ga hier nader op in.

Eerder<sup>427</sup> heb ik een voorkeur uitgesproken voor alternatief (i). Ik heb betoogd dat het recht op teruggaaf van btw *voor de toepassing van het civiele recht* ontstaat op het moment waarop de belastbare prestatie plaatsvindt, met dien verstande dat het recht op teruggaaf op dat moment slechts voorwaardelijk is: het zal zich immers enkel verwezenlijken als de onderliggende vordering niet of niet geheel zal worden betaald.<sup>428</sup> Het moment van presteren (het zogeheten 'belastbaar feit')<sup>429</sup> heb ik destijds aangeduid als het materiële ontstaansmoment. Het moment waarop vervolgens zou (kunnen) komen vast te staan dat betaling achterwege zal blijven, heb ik getypeerd als het formele ontstaansmoment, dat overigens gelijk is aan alternatief (ii): het moment waarop de opschortende voorwaarden waaronder het recht op teruggaaf materieel is ontstaan worden vervuld.<sup>430</sup> De keuze voor alternatief (i) heeft tot gevolg dat op het moment waarop een ondernemer presteert, het (voorwaardelijk) recht op teruggaaf kan worden overgedragen.<sup>431</sup> Vóór het belastbaar feit zou de vordering dus slechts toekomstig zijn. Ter onderbouwing van dit standpunt verwees

424 Vennootschapsbelasting wordt geheven over de in een jaar genoten belastbare winst, verminderd met te verrekenen verliezen (art. 7 Wet op de vennootschapsbelasting 1969).

425 Art. 14 Wet OB 1968.

426 Uitgaande van een saldobenadering kan een vordering in de schaduw komen te staan van een grotere belastingschuld en derhalve leiden tot een te betalen bedrag. Aldus kan een vordering in mijn optiek ook bij aanslag worden geformaliseerd.

427 Heijnen 2010, paragraaf 3.3.2.2.2.

428 Gelijk Van Oers 2007a, p. 69.

429 Art. 1 onderdeel a Wet OB 1968 en art. 62-63 Btw-richtlijn.

430 Het gebruik van de termen materiële en formele ontstaansmoment wekt wellicht verwarring, nu ook wel wordt aangenomen dat de materiële schuld rechtstreeks voortvloeit uit de wet en het formele ontstaansmoment gelijk is het moment waarop de materiële schuld wordt geformaliseerd (dat wil zeggen: bij aanslag of voldoening op aangifte).

431 Ingevolge de 'nemo plus-regel' zal de overnemer ook slechts rechthebbende worden op een voorwaardelijke vordering. Een voorwaardelijke vordering moet niet worden verwarren met de zogenaamde voorwaardelijke overdracht, waarbij de overdracht zelf aan voorwaarden verbonden is.

ik naar de systematiek van de Btw-richtlijn (thans gelijk aan die van de Wet OB 1968). Het gegeven dat niet-betaling enkel de maatstaf van heffing beïnvloedt en de maatstaf van heffing – behoudens het geval van vooruitbetalingen – moet worden vastgesteld op het moment waarop de prestatie wordt verricht,<sup>432</sup> zouden mijns inziens de gevolgtrekking rechtvaardigen dat het recht op teruggaaf geen afbreuk doet aan het ontstaansmoment van belastingsschuld, zijnde het moment waarop de prestatie wordt verricht.<sup>433</sup> Toch voel ik thans meer voor alternatief (ii). Dit alternatief lijkt beter aan te sluiten bij het criterium dat de Hoge Raad volgens mij in het hiervoor aangehaalde arrest (11 oktober 1985, *NJ* 1986/68) heeft geïntroduceerd, namelijk dat pas sprake is van een bestaande vordering zodra deze rechtstreeks uit de wet voortvloeit. Volgehouden kan worden dat dit eerst (onvoorwaardelijk) het geval is op het moment dat de oninbaarheid (redelijkerwijs) is komen vast te staan of de éénjaartermijn is verstreken.<sup>434</sup> Daarenboven zorgt deze benaderingswijze ervoor dat het civiele en fiscale ontstaansmoment van het recht op teruggaaf samenvallen en zodoende de eenvoud en praktische toepasbaarheid ten goede komen. Art. 29 Wet OB 1968 spreekt met ingang van 2017 immers expliciet over het 'ontstaan' van het recht op teruggaaf. Daarmee vloeit het recht op teruggaaf ook onvoorwaardelijk voort uit de wet, zodat gevoeglijk mag worden aangenomen dat de belastingplichtige (uiterlijk) op dat moment beschikkingsmacht verkrijgt en de vordering kan overdragen.<sup>435</sup> Voor alternatief (iii) heb ik minder sympathie. Dit alternatief gaat uit van de veronderstelling dat de verschuldigde c.q. terug te vragen btw enkel een saldobedrag is. Uit art. 2 en 14 Wet OB 1968 volgt immers dat de te betalen of terug te vragen btw het resultaat is van de ter zake leveringen en diensten verschuldigde btw en de op de voet van art. 15 Wet OB 1968 in aftrek te brengen btw, welke per tijdvak moet worden berekend. Het heeft er alle schijn van dat dit alternatief door de Belastingdienst tot uitgangspunt is genomen, met dien verstande dat in de praktijk veelal ook als voorwaarde wordt gesteld dat de vordering zich heeft geformaliseerd. In art. 24 lid 4 Iw 1990 wordt immers overwogen dat verrekening<sup>436</sup> niet mogelijk is met betrekking tot een door de ontvanger *uit te betalen bedrag* indien deze vordering door de gerechtigde onder bijzondere titel is overgedragen, mits de ontvanger

432 Art. 63 en 65 Btw-richtlijn. Zie ook HvJ 27 oktober 1993, nr. C-281/91, *V-N* 1993/4006, 27 (*Muys en De Winter*), r.o. 16, HvJ 28 juli 2011, nr. C-274/10, *V-N* 2011/39.18 (*Commissie/Hongarije*), r.o. 46. Vgl. HvJ 21 februari 2006, nr. C-419/02, *BNB* 2006/172 (*BUPA Hospitals*), r.o. 44-48.

433 In gevallen van vooruitbetaling (dus niet vooruitfacturering – vgl. art. 66 Btw-richtlijn) kan de belastingsschuld eerder ontstaan. Zie in dat verband onder meer het hierna te bespreken arrest (paragraaf 5.3.2.3-5.3.2.4) HvJ 13 maart 2014, nr. C-107/13, *V-N* 2014/16.21 (*FIRIN*), r.o. 26 en HvJ 21 februari 2006, nr. C-419/02, *BNB* 2006/172 (*BUPA Hospitals*), r.o. 44-48. Vgl. art. 13 lid 1 Wet OB 1968. Omdat de vergoeding in die gevallen reeds is ontvangen, zal art. 29 Wet OB 1968 geen toepassing kunnen vinden.

434 Deze zienswijze lijkt ook te volgen uit het hierna in paragraaf 4.3.4.5.5 te bespreken arrest HR 13 oktober 2017, nr. 17/01773.

435 In gelijke zin: Van Oers 2004, paragraaf 2.3.1: 'Blijkens laatstgenoemd artikellid [art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017); BH] wordt de omzetbelasting verschuldigd 'op het tijdstip waarop en voor zover redelijkerwijs moet worden aangenomen dat hij de vergoeding waarop dat bedrag betrekking heeft, niet of niet geheel zal betalen dan wel heeft terugontvangen'. In dit soort van gevallen ontstaat op dat moment de belastingsschuld.'

436 Het gaat hierbij om de bevoegdheid van de Belastingdienst om belastingvorderingen en -schulden te verrekenen met andere belastingsschulden en -vorderingen. De verrekening hoeft niet betrekking te hebben op hetzelfde middel: btw-vorderingen kunnen bijvoorbeeld ook met vennootschapsbelastingsschulden verrekend worden. Over het instemmingsvereiste kom ik hierna in paragraaf 4.3.4.5.6 te spreken.

met de overdracht heeft ingestemd.<sup>437</sup> Deze zienswijze gaat mijns inziens voorbij aan het feit dat men per post het tijdstip van ontstaan kan bepalen.<sup>438</sup> Mijn grootste (praktische) bezwaar tegen deze benadering is dat het recht op teruggaaf onder het huidige recht dan in veel gevallen niet meer als een op zichzelf staande vordering kan worden gecedeerd. Daar waar onder de vigueur van art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) een separaat verzoek om teruggaaf moest worden gedaan, moet het verzoek onder de vleugels van art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) bij aangifte worden gedaan, hetgeen betekent dat naast het recht op teruggaaf thans ook ander posten in de aangifte kunnen zijn opgenomen. Het lijkt mij dat de wijze waarop het recht op teruggaaf moet worden geëffectueerd niet van invloed mag zijn op de vraag of het recht al dan niet zelfstandig kan worden overgedragen en zodoende effect mag hebben op de omvang van het te cederen bedrag.

Wanneer men alternatief (i) tot uitgangspunt neemt, komt het mij voor dat het recht op teruggaaf veelal gelijktijdig met (of reeds vóór) het onderliggende vorderingsrecht ontstaat.<sup>439</sup> Dit hoeft echter niet altijd het geval te zijn. Ik denk bijvoorbeeld aan het geval van vooruitfacturering.<sup>440</sup> Het lijkt mij dat de vordering in dat geval wel reeds civielrechtelijk ontstaat, maar dat het recht op teruggaaf dan nog toekomstig is.<sup>441</sup> Deze laatste conclusie gaat ook op bij alternatieven (ii) en (iii): het onderliggende vorderingsrecht zal er bij het ontstaan van het recht op teruggaaf al zijn. In zoverre kan ik mij verenigen met het standpunt van de staatssecretaris van Financiën dat het recht op teruggaaf niet reeds op het ontstaansmoment van het onderliggende vorderingsrecht bestaat en dus toekomstig is. Voor de (factoring)praktijk hoeft dit overigens niet per definitie een belemmering te zijn. Zowel in het geval waarin het recht op teruggaaf reeds bestaat als in het geval waarin het recht op teruggaaf nog toekomstig is, zou het recht op teruggaaf samen met het vorderingsrecht kunnen worden geleverd (zie hierna in paragraaf 4.3.4.5.5). Verschil is echter dat indien het recht op teruggaaf reeds (voorwaardelijk) bestaat, de levering meteen goederenrechtelijk effect sorteert en het recht op teruggaaf bij faillissement van de overdrager niet in de boedel valt (art. 35 lid 2 Fw). Indien het recht op teruggaaf nog toekomstig is zal van een vermogensverschuiving pas sprake zijn, zodra het recht op teruggaaf ontstaat en de overdrager beschikkingsbevoegd is. In beide gevallen zal de koper van de onderliggende vordering evenwel een *onvoorwaardelijk* recht op teruggaaf verkrijgen zodra aan de voorwaarden van art. 29 lid 2 Wet OB (vanaf 2017) wordt voldaan.

437 In paragraaf 24.6.2 van de Leidraad Invordering 2008 wordt daaraan met betrekking tot stille verpanding voor zover hier relevant nog toegevoegd dat dit pas mogelijk is vanaf het moment dat de aanspraak op teruggaaf van het saldo van positieve en negatieve elementen van de teruggaafbeschikking materieel vaststaat. Dit is op zijn vroegst het geval na het einde van het tijdvak waarop de teruggaaf betrekking heeft. De beschikking zelf lijkt dus niet bepalend te zijn voor het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf. Dat uitgegaan wordt van een saldobenadering betekent overigens niet dat een belastingvordering dan ook niet zou kunnen worden geleverd. Ik doel hierbij op de mogelijkheid tot het bij voorbaat leveren van een toekomstige vordering, waarbij het bedrag nog niet hoeft vast te staan.

438 Zie ook Van Oers 2004, paragraaf 2.3.1.

439 Over het ontstaan van het vorderingsrecht zelf verwijst ik naar de hiervoor aangehaalde ter zake relevante literatuur.

440 Hierbij tevens kan worden gedacht aan duurovereenkomsten c.q. doorlopende prestaties (vgl. art. 64 Btw-richtlijn).

441 Heijnen 2010, p. 61-63. Vgl. Van Oers 2007a, p. 68.

## 4.3.4.5.5 Leveringshandeling

Naast een geldige titel en beschikkingsbevoegdheid is voor een rechtsgeldige overdracht vereist dat het recht op teruggaaf wordt geleverd. Dit dient te geschieden door te voldoen aan het bij wet gestelde vormvoorschrift: de leveringshandeling. De levering is daarmee de handeling die de overdracht bewerkstelligt. De leveringshandeling verschilt al naar gelang hetgeen wordt overgedragen.<sup>442</sup> Vorderingsrechten dienen conform het bepaalde in art. 3:94 BW bij akte te worden geleverd. De cessie<sup>443</sup> kan op twee manieren worden vormgegeven/gecompleteerd. Wordt van de cessie door de overdrager (de cedent) en/of overnemer (de cessionaris) tevens mededeling gedaan aan de schuldenaar van de vordering (de zogeheten debitor cessus) – in het geval van het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968 is dit de Belastingdienst – dan spreekt men over een openbare cessie (3:94 lid 1 BW).<sup>444</sup> Wordt geen mededeling gedaan, dan is sprake van een stille cessie.<sup>445</sup> Men dient zich bij een stille cessie te realiseren dat de debitor cessus bevrijdend aan de cedent kan (blijven) betalen, zolang hem geen mededeling is gedaan van de inhoud van de akte. De cessie sorteert dus eerst effect na het doen van een mededeling. Het komt mij voor dat, voor zover dit het recht op teruggaaf betreft, de mededeling kan worden gecombineerd met het verzoek om teruggaaf.

Ook wanneer een vorderingsrecht nog toekomstig is, dat wil zeggen: in afwachting van de beschikkingsbevoegdheid van de overdrager, kan de leveringshandeling (bij voorbaat) worden verricht. Dit volgt uit art. 3:97 lid 1 BW. Op het moment dat de overdrager beschikkingsbevoegd wordt, leidt de openbare of stille cessie dan (automatisch) tot overdracht van de vordering. Voor een stille cessie wordt daarbij als eis gesteld dat het toekomstige vorderingsrecht zal worden verkregen uit een dan reeds bestaande rechtsverhouding (art. 3:94 lid 3 BW). Wat betreft het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968 zal al gauw aan deze voorwaarde worden voldaan. Ik zou namelijk menen dat het voor een bestaande rechtsverhouding voldoende is dat de overdrager bij de Belastingdienst als btw-ondernemer geregistreerd staat.<sup>446</sup> Dit zou betekenen dat het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968 reeds veelal terstond na het ontstaan van het onderliggende vorderingsrecht, samen met dit vorderingsrecht, zou kunnen worden geleverd. De Hoge Raad lijkt echter een andere opvatting te zijn toegedaan. Dit maak ik op uit zijn antwoorden op prejudiciële vragen

442 Zo kunnen bijvoorbeeld registergoederen enkel worden overgedragen door een daartoe opgemaakte notariële akte, gevolgd door de inschrijving daarvan in de daartoe bestemde openbare registers (art. 3:89 BW).

443 Waarin in deze paragraaf over 'cessie' wordt gesproken wordt bedoeld op de leveringshandeling.

444 In de praktijk kunnen aan het mededelingsvereiste nogal wat bezwaren kleven. Deze bezwaren kunnen van commerciële, logistieke en financiële aard zijn. Een cedent zal niet het risico willen lopen dat als gevolg van de mededeling van cessie commerciële relaties op het spel komen te staan en bij grote aantallen vorderingen (bulkcessies) zullen vele mededelingen gedaan moeten worden (zie ook Rongen 2012, p. 479–480). Het komt mij echter voor dat deze bezwaren met maar één debitor cessus (de Belastingdienst) niet zouden moeten opgaan.

445 Voor een stille cessie geldt als voorwaarde dat de akte (indien niet door de notaris verleden) bij de Belastingdienst moet worden geregistreerd (conform het bepaalde in de Registratiewet 1970) (art. 3:94 lid 3 BW), waarmee wordt bewerkstelligd dat het tijdstip van de levering niet voor discussie vatbaar is.

446 Aldus ook Van Boom 1993, paragraaf III.3.1. Vgl. paragraaf 6.3.2.2.1–6.3.2.2.2.

van Rechtbank Overijssel<sup>447</sup> inzake de mogelijkheid om in faillissement belastingschulden (van een fiscale eenheid vennootschapsbelasting) van de failliet op de voet van art. 24 lid 1 Iw 1990 juncto art. 53 Fw te verrekenen met een aan de failliet toekomend recht op teruggaaf ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968<sup>448</sup>.<sup>449</sup> Art. 53 Fw stelt hiertoe als voorwaarde dat het recht op teruggaaf moet zijn ontstaan vóór faillietverklaring of moet voortvloeien uit een handeling die vóór faillietverklaring met de gefailleerde is verricht. Omdat niet in geschil is dat het recht op teruggaaf ná faillissement is ontstaan (vgl. paragraaf 4.3.4.5.4), spitst het geschil zich toe op de vraag of het recht op teruggaaf voortvloeit uit een handeling die vóór faillietverklaring met de failliet is verricht. Hiervoor volstaat volgens de Hoge Raad dat het recht op teruggaaf voortvloeit uit een vóór faillissement bestaande rechtsverhouding met de gefailleerde.<sup>450</sup> De Hoge Raad oordeelt:

“3.5.2. Indien een ondernemer in de zin van art. 7 Wet OB de omzetbelasting die hij ter zake van een tegen vergoeding verrichte levering of dienst heeft gefactureerd, op aangifte voldoet, ontstaat een rechtsverhouding met de Ontvanger die ingevolge art. 29 lid 1 Wet OB meebrengt dat als nadien blijkt dat de vergoeding niet zal worden ontvangen, recht bestaat op teruggaaf van de voldane omzetbelasting. Indien vóór de faillietverklaring ter zake van een door de ondernemer gefactureerde vergoeding omzetbelasting is gefactureerd en ter zake daarvan omzetbelasting op aangifte is voldaan, en deze vergoeding ná de faillietverklaring oninbaar blijkt, vloeit de daaruit ingevolge art. 29 lid 1 Wet OB resulterende schuld van de Ontvanger<sup>451</sup> derhalve voort uit een vóór de faillietverklaring bestaande rechtsverhouding met de gefailleerde als bedoeld in art. 53 lid 1 Fw. Deze schuld kan dus op grond van art. 24 lid 1, derde tot en met vijfde volzin, Iw 1990 door de Ontvanger worden verrekend met een vóór de faillietverklaring ontstane vordering op de gefailleerde dan wel op een maatschappij die een fiscale eenheid met de gefailleerde vormde.”

Uit deze overweging kan worden opgemaakt dat de Hoge Raad de mening is toegedaan dat de rechtsverhouding niet al bij de registratie als btw-ondernemer bij de Belastingdienst ontstaat, maar pas op het moment dat ter zake de betreffende oninbare vordering een factuur is uitgereikt, of btw op aangifte is voldaan.<sup>452</sup> Daarmee dient de bestaande rechtsverhouding per vordering en per recht op teruggaaf bepaald te worden, zodat aan het begrip ‘bestaande rechtsverhouding’ een min of meer beperkte betekenis moet worden toegekend.<sup>453</sup> Het oordeel van de Hoge Raad roept evenwel een aantal vragen op. In de eerste plaats is het onduidelijk of van de geciteerde rechtsoverweging een algemene strekking uitgaat of dat deze is beperkt tot fiscale verhoudingen, in het bijzonder art. 29 lid 1 Wet OB 1968, en/of beperkt is tot de uitleg van art. 53 Fw (en daarmee geen uitstralingseffect heeft naar de regels rondom cessie). In de tweede plaats blijft in het midden wanneer een bestaande rechtsverhouding moet worden aangenomen als de ondernemer de door

447 Rechtbank Overijssel 5 april 2017, C/08/183667/HA ZA 16-107.

448 Het ging in casu om oninbare vorderingen ten aanzien van facturen die de failliet reeds vóór het faillissement aan derden had uitgereikt.

449 HR 13 oktober 2017, nr. 17/01773.

450 R.o. 3.3.2, onder verwijzing naar HR 26 maart 1976, NJ 1977/612 en HR 16 oktober 2015, NJ 2016/48.

451 Deze overweging impliceert dat het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968 ontstaat op het moment de niet-betaling komt vast te staan (conform het in paragraaf 4.3.4.5.4 opgeworpen alternatief (ii)).

452 In gelijke zin: pt. 6.15 van de conclusie van A-G Wattel bij onderhavig arrest. Ik maak uit de overweging op dat het moment van aangifte bepalend is.

453 Zie met betrekking tot dit begrip in het kader van de ‘correctie vooraftek btw’ paragraaf 6.3.2.2.2. Vgl. Boekraad 1997, p. 52.



hem verschuldigde btw niet factureert en/of niet op aangifte heeft voldaan. Had de Hoge Raad voor de invulling van het begrip bijvoorbeeld niet beter kunnen aansluiten bij het moment waarop de ondernemer de btw ter zake het onderliggende vorderingsrecht materieel 'verschuldigd' werd? Heeft de Hoge Raad dit wellicht beoogd te zeggen? Wanneer men van een letterlijke lezing van het arrest uitgaat (en aanneemt dat de bestaande rechtsverhouding pas ontstaat op het moment dat de ondernemer ter zake van de latere oninbare vordering btw op aangifte voldoet), kan het toekomstige recht op teruggaaf ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968 niet reeds bij voorbaat bij het ontstaan van het onderliggende vorderingsrecht stil worden gecedeerd. De btw ter zake van een vordering zal doorgaans immers later verschuldigd zijn dan het moment waarop het vorderingsrecht (gelijk met de onderliggende prestatie) ontstaat. Dit zou een belemmering vormen de factoringpraktijk, waarin het doorgaans wenselijk is om het recht op teruggaaf samen met het onderliggende vorderingsrecht bij het ontstaan ervan aan de factor te leveren. Ik zou er daarom voor willen pleiten om een bestaande rechtsverhouding<sup>454</sup> reeds uiterlijk bij het verschuldigd worden van de btw ter zake van het onderliggende vorderingsrecht aan te nemen. In dat geval zou het recht op teruggaaf samen met het onderliggende vorderingsrecht reeds bij voorbaat kunnen worden geleverd. Dit resultaat kan thans derhalve enkel worden bereikt door middel van een openbare cessie.

#### 4.3.4.5.6 Instemmingsvereiste Belastingdienst

Zoals reeds opgemerkt<sup>455</sup> laat de goedkeuring uit het factoorbesluit dat een teruggaaf ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968 aan de overnemer wordt uitbetaald onverlet dat Belastingdienst<sup>456</sup> een eventuele belastingvordering op de overdrager eerst met de teruggaaf kan verrekenen. Dit voorbehoud wordt niet gemaakt voor het geval het recht op teruggaaf *rechtsgeldig* is gecedeerd. Ik deel de opvatting van Van Oers<sup>457</sup> dat hier met rechtsgeldige cessie naar alle waarschijnlijkheid wordt gedoeld op de cessie waarmee de fiscus heeft ingestemd.<sup>458</sup> Art. 24 lid 4 Iw 1990 bepaalt immers dat verrekening niet mogelijk is, *mits* de Belastingdienst met de overdracht heeft ingestemd. Heeft de Belastingdienst niet ingestemd, dan blijft het recht op verrekening (art. 24 lid 1 Iw 1990) onverkort van kracht. De Belastingdienst toetst of met een cessie kan worden ingestemd op het moment dat aan hem mededeling wordt

<sup>454</sup> In de betekenis van art. 3:94 lid 3 BW.

<sup>455</sup> Paragraaf 4.3.4.4.3.

<sup>456</sup> Strikt genomen de Ontvanger van de Belastingdienst (vgl. art. 3 lid 1 Iw 1990).

<sup>457</sup> Van Oers 2007a, p. 68.

<sup>458</sup> Hierbij moet worden opgemerkt dat het ontbreken van een instemming van de Belastingdienst een cessie vanuit civieljuridisch perspectief niet ongeldig maakt. Wel zal de cessie zonder instemming van geen rechtsgevolgen hebben ten aanzien van de Belastingdienst (de debitor cessus), zodat het effect van de cessie volledig wordt weggenomen. Zie in dat verband Rechtbank Oost-Brabant 19 februari 2015, JOR 2015/124, m.nt. Tekstra. Aldus ook Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Invorderingswet, art. 24, aant. 15.13.

gedaan van de cessie.<sup>459</sup> Instemming met een cessie of verpanding wordt alleen geweigerd als de Belastingdienst gegronde redenen heeft om aan te nemen dat instemmen met de cessie zal kunnen leiden tot oninbaarheid dan wel onverhaalbaarheid van een ten tijde van de mededeling invorderbare belastingaanslag (of anderszins voor verrekening vatbare schuld) waarmee het uit te betalen bedrag zonder cessie had kunnen worden verrekend.<sup>460</sup> Blijkens de derde volzin van art. 24 lid 4 lw 1990 is de Belastingdienst evenwel verplicht om met een cessie in te stemmen indien op dat tijdstip geen voor verrekening vatbare (en geformaliseerde) schuld invorderbaar is.

#### 4.3.4.5.7 Tot slot

Recapitulerend kan worden gesteld dat bij een overdracht van een handelsvordering het recht op teruggaaf niet van rechtswege mee overgaat. Aangenomen mag worden dat het recht op teruggaaf niet dusdanig verweven is met de onderliggende vordering dat sprake is van een nevenrecht. Dat verklaart waarom de wetgever als alternatief de indeplaatstredingsregeling heeft geïntroduceerd. Voor zover de indeplaatstredingsregeling geen toepassing vindt, kan het recht op teruggaaf zelfstandig worden overdragen. Het recht op teruggaaf kan hierbij worden gekoppeld aan het vorderingsrecht. Voor zover het recht op teruggaaf nog niet bestaat en dus toekomstig is kan de leveringshandeling reeds bij voorbaat worden verricht. Het is bij een stille cessie echter niet geheel duidelijk of deze handeling samen met de overdracht van het onderliggende vorderingsrecht kan geschieden. Dit is afhankelijk van de vraag per wanneer met betrekking tot het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968 gesproken kan worden van een (reeds) bestaande rechtsverhouding. Alleen wanneer moet worden aangenomen dat de bestaande rechtsverhouding reeds bestaat op het moment dat het onderliggende vorderingsrecht ontstaat of wordt gewerkt met een openbare cessie (en mededeling wordt gedaan aan de Belastingdienst), kan met gebruikmaking van het civielrechtelijke instrumentarium eenzelfde resultaat worden bereikt als met art. 29 lid 6 Wet OB 1968. Hierbij moet wel worden bedacht dat het recht van de Belastingdienst om het recht op teruggaaf te verrekenen met openstaande belastingschulden een belemmering kan vormen. Deze belemmering doet zich niet voor onder de indeplaatstredingsregeling. Daarnaast moet in het oog worden gehouden dat de indeplaatstredingsregeling betrekking heeft op zowel het recht op teruggaaf als de mogelijke terugbetalingsverplichting wanneer de vergoeding op een later tijdstip alsnog wordt betaald. Een cessie zorgt er enkel voor

459 Vgl. art. 24 § 2 lid 3 Leidraad Invordering 1990 (oud). Dit betekent dat ingeval het (voorwaardelijk) recht op teruggaaf stil zou worden gecedeerd, de mededeling kan worden uitgesteld tot het moment dat partijen de levering aan de Belastingdienst willen tegenwerpen. Bij de levering van een toekomstige vordering wordt slechts ingestemd als het uit te betalen bedrag met voldoende bepaaldheid is omschreven (vgl. paragraaf 4.3.4.5.3). Zie paragraaf 12.16.3 van de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders (versie april 2017, te downloaden via [www.download.belastingdienst.nl](http://www.download.belastingdienst.nl)). Dit is een handboek voor medewerkers van de Belastingdienst die betrokken zijn bij de invordering. Vgl. Van Eijdsen 1990/1485, p. 2.1.2.

460 Bij de beoordeling of met een cessie moet worden ingestemd mag geen rekening worden gehouden met materieel ontstane belastingschulden die nog niet zijn geformaliseerd. De Belastingdienst verrekent het uit te betalen bedrag met de belastingschulden die openstaan op het moment van formalisering van het uit te betalen bedrag (in de btw het moment waarop de teruggaafbeschikking wordt afgegeven). Anders dan de instemmingsregeling betreft de verrekening zelf een louter formele aangelegenheid. Zie uitvoerig art. 24 Leidraad Invordering 2008. In dezelfde zin: paragraaf 12.16 van de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders.



dat rechten overgaan. Over de overname van de terugbetalingsverplichting kom ik in de volgende paragraaf te spreken.

#### 4.3.4.6 Schuldoverneming

Voorgaande paragrafen stonden in het teken van overgang van rechten, in het bijzonder het recht op teruggaaf. Omdat art. 29 Wet OB 1968 met ingang van 1 januari 2017 voor de leverancier (de schuldeiser) niet enkel rechten schept, maar ook de verplichting behelst om het recht op teruggaaf te herzien als de vordering later alsnog wordt betaald (lid 5), dient – indien tot uitgangspunt wordt genomen dat de overnemer van een handelsvordering de positie van de overdrager moet overnemen – strikt genomen ook te worden onderzocht of en in hoeverre deze verplichting voor overname vatbaar is. Ik doel hierbij op de figuur van schuldoverneming (art. 6:155-158 BW).<sup>461</sup> Dit is min of meer de tegenhanger van de cessie. Art. 6:155 BW bepaalt dat een derde de schuld van een schuldenaar kan overnemen, maar dat deze pas werking heeft jegens de schuldeiser, indien deze zijn toestemming heeft verleend nadat partijen<sup>462</sup> hem van de overneming in kennis hebben gesteld.<sup>463</sup> Wordt de schuldeiser niet vergewist van de schuldoverneming of verleent deze geen toestemming, dan schept de overeenkomst tussen de schuldenaar en de derde in principe enkel rechtsgevolgen tussen deze partijen. De schuldoverneming wordt in dat geval niet voltooid.<sup>464</sup> Gevolg daarvan is dat de oude schuldenaar door de schuldeiser kan blijven worden aangesproken. Wil een schuldoverneming van de verplichting ex art. 29 lid 5 Wet OB 1968 derhalve effect sorteren, dan zal de Belastingdienst dus met de schuldoverneming moeten instemmen. Anders dan bij cessie betreft het hier dus een civielrechtelijk instemmingsvereiste.

In vergelijking met cessie van vorderingen is over schuldoverneming relatief weinig geschreven. Een onderzoek naar ter zake verschenen literatuur<sup>465</sup> schept geen duidelijkheid

461 Eventueel kan nog worden gedacht aan toepassing van art. 6:144 lid 1 BW, op grond waarvan verplichtingen die uit het schuldeiserschap of uit nevenrechten voortvloeien van rechtswege overgaan op de nieuwe schuldeiser. Hoewel deze bepaling bijvoorbeeld betrekking heeft op de verplichting van een pandhouder om als goed pandhouder over een zaak zorg te dragen (Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-II 2017/263), zou kunnen worden volgehouden dat de overname van het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 tevens de verplichting tot afdracht ex art. 29 lid 5 Wet OB 1968 behelst bij een latere betaling alsnog. Ik meen echter dat deze conclusie te verstrekkend is, aangezien de terugbetalingsverplichting ex art. 29 lid 5 Wet OB 1968 naar mijn idee niet uit het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 voortvloeit. Het betreft immers een zelfstandige terugbetalingsverplichting (zie paragraaf 4.3.3.1). Vgl. Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-II 2017/263.

462 Beide partijen dienen de schuldeiser dus in kennis te stellen. Zie ook Rechtbank Amsterdam 13 november 2012, V-N 2003/6.21.

463 Schuldoverneming moet niet worden verward passieve schuldvernieuwing (paragraaf 4.3.1.1.7). Bij schuldvernieuwing treedt een nieuwe schuldenaar evenzeer in de plaats van de oude schuldenaar, maar gaat deze in de plaats van de oude schuldenaar over op de nieuwe schuldenaar. Bij schuldvernieuwing dus een nieuwe schuld op zich, daar waar het bij schuldoverneming dezelfde schuld betreft. Zie ook Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-II 2017/298.

464 Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-II 2017/298 e.v. Vgl. Verhoeven 2002, p. 239 e.v.

465 Hierbij heb ik Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-II 2017/298 e.v. en de aldaar opgesomde literatuur tot uitgangspunt genomen. Zie voor een overzicht eveneens pt. 4.6-4.14 A-G Niessen bij HR 12 augustus 2016, BNB 2016/206.

over het antwoord op de vraag wanneer een schuld voor overname vatbaar is. In het midden blijft of bijvoorbeeld toekomstige schulden voor overneming vatbaar zijn. Vanwege het ontbreken van een wettelijke grondslag en naar analogie met de cessie (vgl. art. 3:97 BW), zou ik menen dat dit niet het geval is en een schuld pas kan worden overgenomen op het moment dat de schuld daadwerkelijk bestaat. Wat betreft art. 29 lid 5 Wet OB 1968 zou dit het tijdstip zijn waarop de ondernemer de vergoeding alsnog ontvangt.<sup>466</sup> Daarnaast valt op dat de wet- en regelgeving omtrent de invordering van belastingsschulden niet voorschrijft hoe moet worden omgegaan met schuldoverneming en onder welke omstandigheden de Belastingdienst (als schuldeiser) met een schuldoverneming moet instemmen, zoals bij cessie wel het geval is. Of hieruit mag worden afgeleid dat de Belastingdienst nooit zijn medewerking aan een schuldoverneming verleent, zoals de redactie van Fiscaal up to Date voorstaat,<sup>467</sup> is mij niet duidelijk. Het komt mij voor dat de Belastingdienst bij een verzoek tot instemming van geval tot geval zal kunnen beoordelen of met de schuldoverneming kan worden ingestemd. Dit zal veelal afhangen van het arrangement dat wordt voorgelegd en de kredietwaardigheid van de schuldovernemer. Anders dan bij cessie kan de Belastingdienst onder voorwaarden dus niet worden gedwongen om te stemmen.

Gelet op het vorenstaande lijkt het mij dat een herzieningsverplichting voortvloeiende uit art. 29 lid 5 Wet OB 1968 door degene die een handelsvordering overdraagt (de ondernemer) kan worden 'overgedragen' aan de overnemer van die vordering. Anders dan bij het recht op teruggaaf zal het echter bewerkelijk, zo niet onmogelijk, zijn om deze schuldoverneming te voltooien op het moment dat de handelsvordering (al dan niet tezamen met het recht op teruggaaf) wordt overgedragen. Dit geldt temeer wanneer deze overdracht plaatsvindt vlak ná het moment waarop het onderliggende vorderingsrecht is ontstaan, zoals bij factoring veelal het geval is. Zodoende zal het wat betreft art. 29 lid 5 Wet OB 1968 buitengewoon lastig zijn om een soortgelijke (eind)situatie te creëren zoals die met toepassing van art. 29 lid 6 Wet OB 1968 zal ontstaan.

#### 4.3.4.7 Verhouding tot het Unierecht

Hiervoor heb ik opgemerkt dat de relevantie naar de vraag of het recht op teruggaaf en de eventuele terugbetalingsverplichting met behulp van het civiele recht zelfstandig kunnen worden overgedragen van grotere betekenis is als moet worden aangenomen dat de indeplaatstredingsregeling niet verenigbaar is met het Unierecht. Net als bij de herzieningsverplichting bij een betaling alsnog (art. 29 lid 5 Wet OB 1968) ontbreekt er voor de indeplaatstredingsregeling een uitdrukkelijke Unierechtelijke basis.<sup>468</sup> De enige indeplaatstredingsregeling die expliciet in de Btw-richtlijn ligt verankerd is de regeling omtrent de overgang van een algemeenheid van goederen.<sup>469</sup> Dit zou betekenen dat art. 29 lid 6 Wet OB 1968 in strijd moet worden geacht met het Unierecht, tenzij de legitimatie kan worden gevonden in een andere bepaling van de Btw-richtlijn. Wederom schuift de

<sup>466</sup> Hoewel in lijn met het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf zou kunnen worden beargumenteerd dat ook deze verplichting reeds bij het verrichten van de prestatie voorwaardelijk is.

<sup>467</sup> Aantekening bij Hof Amsterdam 23 april 2015, *FutD* 2015/1429.

<sup>468</sup> Vgl. *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 4, p. 3-4 (NR).

<sup>469</sup> Art. 19 en 29 Btw-richtlijn.

wetgever art. 90 lid 1 Btw-richtlijn naar voren als rechtvaardigingsgrond voor de wettelijke regeling: lidstaten mogen immers zelf vaststellen onder welke voorwaarden de teruggaaf van btw wordt verleend.<sup>470</sup> Zoals ook reeds in paragraaf 4.3.3.3 opgemerkt, vind ik dit geen sterk argument. Ditmaal niet enkel omdat deze door lidstaten te stellen voorwaarden beperkt zijn tot vormvoorschriften, waaraan moet worden voldaan om een btw-correctie te kunnen doorvoeren, maar tevens omdat ik zou menen dat de indeplaatstredingsregeling ook richtlijnsystematisch niet op art. 90 Btw-richtlijn gebaseerd kan zijn.<sup>471</sup> Art. 90 Btw-richtlijn handelt namelijk enkel over de maatstaf van heffing. Omdat de indeplaatstredingsregeling in de kern geen bepaling omtrent de maatstaf van heffing is, maar veeleer de vraag beantwoordt *wie* gehouden is tot voldoening van de verschuldigde btw en (dus) voor een *teruggaaf* van btw in aanmerking komt, zou de legitimatie mijns inziens veeleer elders in de Btw-richtlijn moeten worden gezocht. Ik verwijs naar art. 192bis e.v. Btw-richtlijn. Behoudens enkele uitzonderingen geldt hierbij als uitgangspunt dat de ondernemer die de prestatie heeft verricht de btw aan de Belastingdienst moet voldoen (art. 193 Btw-richtlijn). Omdat de overdracht van een vordering niet tot bedoelde uitzonderingen behoort, vind ik dat het een lidstaat – behoudens goedkeuring van de Europese Commissie op grond van art. 395 lid 2 Btw-richtlijn – niet is toegestaan een ander dan de leverancier aan te wijzen als begunstigde van een btw-teruggaaf of als *belastingplichtige* bij een betaling achteraf. Met de indeplaatstredingsregeling wordt naar mijn mening aldus een ontoelaatbare fiscale last (positief en negatief) aan de koper van een handelsvordering toegeschoven. Ik ben dan ook van oordeel dat art. 29 lid 6 Wet OB 1968 niet verenigbaar is met het Unierecht.

#### 4.3.4.8 Verhouding tot het rechtskarakter

De indeplaatstredingsregeling behelst in wezen niet meer dan een verschuiving van fiscale rechten en verplichtingen van de één naar de ander. En wat voor de één geldt, geldt in principe ook voor die ander. In zoverre kan wat betreft de vraag naar de verhouding van de regeling tot het rechtskarakter van de btw, in het bijzonder het neutraliteitsbeginsel, worden volstaan met een aansluiting bij de conclusies van de overige onderdelen van de regeling. Ik verwijs kortheidshalve naar paragraaf 4.3.1.6 (lid 1), 4.3.2.4 (lid 2), 4.3.3.4 (lid 5) en 4.3.5.5 (lid 4, 5 (laatste volzin), 6 (laatste twee volzinnen) en 10).

#### 4.3.4.9 Verhouding tot de wens te vereenvoudigen

Wat betreft de subdoelstelling van art. 29 Wet OB 1968, de indeplaatstredingsregeling inclusief, zijnde de vereenvoudiging van de regeling, merk ik volledigheidshalve het volgende op. Ik ben een groot voorstander van het koppelen van het recht op teruggaaf en de verplichting tot terugbetaling aan het vorderingsrecht op de schuldenaar.<sup>472</sup> Het is het meest eenvoudig om de rechten en plichten van art. 29 Wet OB 1968 zich in dezelfde hand te laten bevinden als die waarin het vorderingsrecht zich bevindt. Naarmate een vordering van eigenaar wisselt, zal het voor de oorspronkelijke eigenaar (lees: de leverancier) namelijk lastig, zo niet ondoenlijk, zijn te monitoren wat er met het vorderingsrecht gebeurt. In de kern beantwoordt de indeplaatstredingsregeling dus aan de subdoelstelling van de regeling en

<sup>470</sup> Ik volsta met een verwijzing naar paragraaf 4.3.3.3.

<sup>471</sup> Dit geldt ook voor art. 90 lid 2 Btw-richtlijn.

<sup>472</sup> In gelijke zin: Van Oers 2007a, p. 68.

zou deze een verdere verlaging van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven en de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst met zich moeten brengen. Toch heb ik twijfels of deze subdoelstelling in de praktijk zal worden behaald. Voornaamste reden is dat de maatregel een aantal onvolkomenheden kent. Ten eerste is het niet altijd duidelijk of de indeplaatstredingsregeling in bepaalde gevallen überhaupt toepassing vindt. Het blijft immers in het midden wat onder het 'overdragen' van een vordering moet worden verstaan. Ten tweede is de maatregel beperkt tot de overdracht van vorderingen tussen twee ondernemers, terwijl een ruimer bereik mijn voorkeur heeft: enkel door ook niet-ondernemers in de regeling te betrekken kan in volle omvang recht worden gedaan aan de doelstelling. Omdat het al dan niet indeplaatstreden per definitie een effect heeft op de waarde van een vordering, kan het dus zomaar zijn dat eerst een discussie over het begrip 'overdracht' en/of de ondernemersstatus moet worden beslecht. De onvolkomenheden kunnen ook van praktische aard zijn. In het oog moet worden gehouden dat de factoringpraktijk veelzijdig is. Zo zal een overnemende partij niet altijd het debiteurenrisico en/of het beheer en inning van de vorderingen overnemen, zodat niet de overnemer, maar de overdrager mogelijk toch de aangewezen partij zal zijn om (tijdig) de benodigde btw-acties te ondernemen. Daarnaast is het mijn ervaring dat naarmate de band tussen de ondernemer en Nederland afneemt, bijvoorbeeld omdat deze in het buitenland is gevestigd, de kans op compliant gedrag afneemt, al is het omdat de ondernemer zich onvoldoende heeft vergewist van zijn fiscale verplichtingen hier te lande. Ik denk hierbij aan de situatie waarin een buitenlandse koper van vorderingen (een *debt trader*<sup>473</sup>) vorderingen aan een andere buitenlandse *debt trader* heeft overgedragen, terwijl de oorspronkelijke crediteur de vorderingen reeds als oninbaar heeft aangemerkt en de btw heeft herzien. De kans dat deze laatste *debt trader* voldoet aan zijn plicht om bij een betaling alsnog btw aan de Belastingdienst te voldoen acht ik in de praktijk kleiner dan in het geval deze ondernemer in Nederland zou zijn gevestigd. Daarnaast zal het voor de Belastingdienst ook moeilijker zijn om een buitenlandse ondernemer ertoe te bewegen aan zijn fiscale verplichtingen te voldoen, niet in de laatste plaats omdat de overgedragen vorderingen (ook voor de Belastingdienst) uit het oog zijn verloren. De veelheid in soorten factoring maakte bovendien dat in de praktijk niet altijd gebruik werd gemaakt van het factoorbesluit, met als gevolg dat de wettelijke verankering een risico van overkill meebrengt.<sup>474</sup>

Ook de wetgever lijkt niet geheel zeker van zijn zaak. In de Nota naar aanleiding van het Verslag vestigt de wetgever de aandacht op mogelijke niet-naleving van de btw-verplichtingen bij de overdracht van vorderingen, in het bijzonder daar waar een vordering meerdere keren van eigenaar wisselt:<sup>475</sup>

“Deze gang van zaken kan ertoe leiden dat in bepaalde gevallen niet wordt opgemerkt dat de btw-heffing ten onrechte achterwege blijft wanneer de vordering alsnog geheel of gedeeltelijk wordt betaald. Hierbij wordt bedoeld op bijvoorbeeld de situatie waarin ter zake van een vordering reeds een teruggaaf van btw is gegeven op grond van het verstrijken van de periode van één jaar na het opeisbaar worden van de vordering en waarbij die vordering daarna is overgedragen aan een andere ondernemer aan wie die vordering alsnog geheel of

473 Vgl. paragraaf 6.3.3.2.3.

474 Wellicht dat een 'omgekeerd' factoorbesluit (op grond waarvan de oorspronkelijke crediteur namens de overnemer om teruggaaf van btw kan verzoeken) uitkomst zou kunnen bieden.

475 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 7, p. 17.

gedeeltelijk wordt betaald. Het kabinet zal passende maatregelen bezien zodra blijkt dat de regeling voor het in de plaats treden ertoe leidt dat te weinig btw wordt betaald."

De maatregel zou mogelijksterwijs dus toch een negatief effect kunnen hebben op de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst, hetgeen weer in contrast staat met de (sub) doelstelling van de regeling. Ik zou echter menen dat dit inherent is aan de regeling en dat de kans op niet-naleving van verplichtingen (en daarmee ook de uitvoeringskosten van de Belastingdienst) alleen maar hoger zou zijn als de koppeling tussen de btw-rechten en btw-verplichtingen en de handelsvordering niet zou zijn gemaakt.

#### 4.3.4.10 Slotsom

Art. 29 lid 6 Wet OB 1968 bevat een indeplaatstredingsregeling bij de overdracht van vorderingen. In deze paragraaf heb ik uitgebreid stilgestaan bij de betekenis van deze regeling. Ik heb vastgesteld dat een gebrek aan een nadere invulling van de term 'overdragen' tot verwarring kan leiden. In het verlengde hiervan heb ik mijn bezwaren geuit tegen de keuze van de wetgever om de regeling te beperken tot ondernemers. Mijns inziens zou de regeling erbij gebaat zijn als ook niet-ondernemers onder de reikwijdte van art. 29 lid 5 Wet OB 1968 zouden worden geschaard. Omdat de regeling met name in de factoringpraktijk een rol van betekenis zou moeten (gaan) spelen, heb ik de lezer een inkijk in de factoringpraktijk gegeven. Het factoorbesluit heb ik vervolgens als opstapje gebruikt om de rechtsfiguur van cessie (en schuldoverneming) te behandelen. Ik kom tot de conclusie dat het in de praktijk aardig wat voeten in de aarde zal hebben om de rechten (en verplichtingen) van art. 29 Wet OB 1968 krachtens het civiele recht over te dragen. Dit zou echter wel mogelijk moeten zijn. Het alternatief van cessie komt met name op ingeval een indeplaatstredingsregeling wenselijk is, maar art. 29 lid 6 Wet OB 1968 toepassing mist of niet verenigbaar is met het Unierecht. Wat betreft dit laatste meen ik dat de geldigheid van de regeling op losse schroeven staat vanwege het ontbreken van een duidelijke Unierechtelijke basis. Over de verhouding tot het rechtskarakter heb ik volstaan met een verwijzing naar hetgeen ik heb overwogen bij de andere onderdelen van art. 29 Wet OB 1968. Tot slot heb ik vraagtekens gezet bij het antwoord op de vraag of de regeling beantwoordt aan de vereenvoudigingsdoelstelling van de wetgever.

#### 4.3.5 Wijze effectueren recht op teruggaaf

De vraag naar de wijze waarop het recht op teruggaaf moet worden geëffectueerd vergt bijzondere aandacht. Art. 29 lid 4 Wet OB 1968 schrijft voor dat het bedrag van de teruggaaf in mindering wordt gebracht in de aangifte voor het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. Wordt de vergoeding na het ontstaan van het recht op teruggaaf (ex art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017)) alsnog ontvangen, dan bepaalt art. 29 lid 5 Wet OB 1968 dat de opnieuw verschuldigde btw overeenkomstig het bepaalde in art. 14 lid 1 Wet OB 1968 op aangifte moet worden voldaan. De aangifte vormt daarmee dus het middel waarmee de rechten en verplichtingen uit art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) moeten worden geformaliseerd. Een uitzondering geldt voor overgedragen vorderingen. Op grond van de op één na laatste volzin van art. 29 lid 6 Wet OB 1968 wordt de teruggaaf aan de overnemer van de vordering in afwijking van lid 4 op verzoek verleend. Blijkens de laatste volzin moet

een eventuele terugbetalingsverplichting wel weer op aangifte worden voldaan. Art. 29 lid 10 Wet OB 1968 bepaalt tot slot dat het verzoek om teruggaaf ex art. 29 lid 6 Wet OB 1968 voor elke oninbare vordering afzonderlijk bij de inspecteur moet worden ingediend.

Ook hier moet de ratio van de bepaling worden gevonden in het verder vereenvoudigen van de regeling. Onder het oude recht werd namelijk als eis gesteld dat het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) enkel bij afzonderlijk verzoek kon worden geëffectueerd,<sup>476</sup> hetgeen door het bedrijfsleven én de Belastingdienst als een onnodig zware last werd ervaren. Door voor te schrijven dat het bedrag van de teruggaaf thans simpelweg in mindering kan worden gebracht op de periodieke aangifte is de wetgever aan dit bezwaar tegemoetgekomen. Daarnaast zorgt de maatregel ervoor dat de financieringslasten van het bedrijfsleven worden teruggedrongen.<sup>477</sup> Het was aanvankelijk de bedoeling dat het recht op teruggaaf in alle situaties via de periode aangifte zou moeten worden geëffectueerd,<sup>478</sup> dus ook in geval van overgenomen vorderingen, maar op verzoek van het bedrijfsleven heeft de wetgever daarvan afgezien. Ook de Belastingdienst had bij het aanvankelijke voorstel aarzelingen. Het verplicht verwerken van de teruggaaf in de aangifte zou voor deze groep ondernemers juist een onevenredige lastendruk met zich brengen.<sup>479</sup>

Hierna ga ik dieper in op de formele aspecten van de regeling. Voor een goed begrip sta ik eerst stil bij de wijze waarop het recht op teruggaaf onder art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) moest worden geëffectueerd (paragraaf 4.3.5.1). Vervolgens ga ik in op de wijze waarop de btw wegens oninbare vorderingen onder het huidige recht moet worden teruggevraagd (paragraaf 4.3.5.2). Ik maak daarbij een onderscheid tussen de reguliere situatie, waarbij de vordering bij de leverancier rust, en de situatie waarin vorderingen zijn overgenomen. In paragraaf 4.3.5.3 behandel ik de wijze waarop het recht op teruggaaf bij een betaling achteraf moet worden herzien. In paragraaf 4.3.5.3 ga ik in op de vraag in hoeverre de nieuwe regeling strookt met het Unierecht. Daarna bespreek ik de verhouding tot het rechtskarakter (paragraaf 4.3.5.5). Ik sluit deze paragraaf af met een conclusie (paragraaf 4.3.5.6).

<sup>476</sup> Een teruggaaf op grond van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 kon op grond van een goedkeuring evenwel eigenmachtig op de btw-aangifte in mindering worden gebracht (Resolutie nr. 580-6983 van de staatssecretaris van Financiën van 9 mei 1980 betreffende de teruggaaf van BTW bij prijsvermindering ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968, V-N 1980/1084, 2).

<sup>477</sup> Het duurt doorgaans minder lang om een teruggaaf via de reguliere aangifte te realiseren dan via een afzonderlijk verzoek, zodat ondernemers eerder over de teruggaaf kunnen beschikken. *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 10 (MvT).

<sup>478</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 552, nr. E, p. 67-68 (MvA).

<sup>479</sup> Zie bijvoorbeeld onderdeel 4 van het commentaar van de NOB op de internetconsultatie. Zie ook *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 11-12 (MvT). Aangezien mijn kennis van de inrichting van administratieve systemen bij ondernemers die vorderingen overnemen uiterst beperkt is, kan ik hierover geen waardeoordeel geven en neem ik dit als een gegeven aan.

## 4.3.5.1 Verzoek om teruggaaf tot 2017

Met de introductie van de elektronische aangifte op 1 januari 2005<sup>480</sup> kwam de (papieren) rubriek (6b) voor bijzondere teruggaven, waarin het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968 moest worden verwerkt, te vervallen. De staatssecretaris van Financiën stelde zich daarop op het standpunt dat het verzoek om teruggaaf voortaan bij afzonderlijke brief moest geschieden. Dit kwam de Belastingdienst goed uit, omdat daarmee de mogelijkheid werd gecreëerd de identiteit de niet-betalende debiteur te kunnen vaststellen.<sup>481</sup> Op de website van de Belastingdienst viel tot medio januari 2017 namelijk te lezen welke gegevens het verzoek om teruggaaf diende te bevatten. Achtereenvolgens werden genoemd:

1. de naam en het adres van de afnemer;
2. de datum en het nummer van de betreffende factuur;
3. het niet-betaalde factuurbedrag; en
4. het bedrag aan btw dat werd teruggevraagd.

Ook kon worden volstaan met het toezenden van een kopiefactuur. Mede aan de hand van een nadere onderbouwing van de oninbaarheid kon de Belastingdienst vervolgens ook de nodige acties ondernemen richting de afnemer.

Bij de houdbaarheid van dit voormalige vormvoorschrift kunnen de nodige vraagtekens worden gezet. Art. 31 lid 1 Wet OB 1968<sup>482</sup> bepaalt namelijk duidelijk dat een verzoek om teruggaaf dient te geschieden *bij aangifte* over het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. Lid 2 voegt daaraan toe dat in gevallen waarin geen aangifte op de voet van art. 14 Wet OB 1968 moet worden ingediend, een verzoek om teruggaaf geschiedt door het doen van *aangifte*. De eis dat de teruggaaf in verband met oninbare vorderingen bij afzonderlijk verzoek moest worden verzocht, lijkt hiermee niet te stroken.<sup>483</sup> Toch stelt Hof Amsterdam<sup>484</sup> zich expliciet op het standpunt dat art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) vereist dat een afzonderlijk verzoek wordt ingediend. Deze uitspraak stuitte vervolgens op weerstand. Zo sprak Brakeboer in zijn aantekening van een gotspe.<sup>485</sup> Daarbij sprak hij de wens uit dat de Hoge Raad de kans zou krijgen deze uitspraak recht te zetten. Zover kwam het niet. Desondanks kan uit verschillende arresten van de Hoge Raad worden afgeleid dat de Hoge Raad het niet zo nauw neemt met de vorm van het verzoek. Ik verwijs bijvoorbeeld naar HR 16 oktober 2009, *BNB* 2010/208.<sup>486</sup> Hoewel dit arrest betrekking had op een tijdvak vóór de introductie van de elektronisch btw-aangifte in 2005, overwoog

480 Wet van 18 december 2003, *Stb.* 526, houdende wijzigingen van enkele belastingwetten c.a. (Belastingplan 2004). Vgl. art. 4a en art. 20 AWR juncto de Wet elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst (*Stb.* 2015, 378) en de Regeling nr. DB/2015/366M van de staatssecretaris van Financiën van 23 oktober 2015, houdende regels voor het elektronische berichtenverkeer met de Belastingdienst (*Regeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst*), *V-N* 2015/57.7.

481 Zie onder meer de Brief van de staatssecretaris van Financiën van 22 april 2002, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 346, nr. 1, p. 34. Van Oers (2007a, p. 70) acht dit doel legitiem.

482 Nota bene behorend tot dezelfde afdeling als waarvan art. 29 Wet OB 1968 deel uitmaakt.

483 Vgl. art. 15 lid 4 Wet OB 1968, waarin onder omstandigheden eveneens op verzoek btw wordt teruggegeven en waarvoor naar mijn beste weten geen afzonderlijk teruggaafverzoek noodzakelijk is.

484 Hof Amsterdam 4 april 2013, *V-N* 2013/30.2.3.

485 *NTFR* 2013/959.

486 Zie ook paragraaf 4.3.2.1.1.



de Hoge Raad stelling dat de teruggaaf van btw *bij de aangifte* moest worden gevorderd. In zijn noot bij dit arrest benadrukte Van Kesteren dat de wetswijzing per 1 januari 2015 geen afbreuk deed aan dit uitgangspunt en de wet er nog steeds van uitging dat een art. 29-verzoek in de aangifte moest worden gedaan. Ik refereer voorts aan HR 29 mei 2015, *BNB* 2015/183. Daarin verwees de Hoge Raad de zaak naar een gerechtshof om te beoordelen of art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) toepassing vond. Saillant detail was dat belanghebbende de btw in zijn reguliere btw-aangifte in mindering had gebracht en geen afzonderlijk verzoek om teruggaaf had gedaan.<sup>487</sup> Daaruit kan worden opgemaakt dat de Hoge Raad van mening is dat het verzoek om teruggaaf wél via de btw-aangifte kon worden teruggevraagd. De uitspraak van Rechtbank Den Haag 30 juni 2017, *V-N* 2017/62.2.4 schept een andere, meer genuanceerde, kijk op het geheel. In de zaak die leidde tot deze uitspraak had belanghebbende de teruggaaf ex art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) als *voorbelaasting* in zijn aangifte in mindering gebracht op de door hem verschuldigde btw.<sup>488</sup> De rechtbank achtte dit niet toegestaan. De rechtbank overweegt weliswaar dat een verzoek om teruggaaf ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) op grond van art. 31 Wet OB 1968 bij aangifte moet geschieden, maar voegt daaraan toe 'dat alleen de belasting die wordt genoemd in art. 15 Wet OB 1968 *voor aftrek*<sup>489</sup> in aanmerking komt'.<sup>490</sup> Omdat het recht op teruggaaf bij oninbare vorderingen niet in art. 15 Wet OB 1968 wordt genoemd, komt de rechtbank tot het oordeel dat belanghebbende de btw ten onrechte als *voorbelaasting* in aftrek had gebracht. De vraag die opkomt is of de rechtbank tot een andere conclusie was gekomen, als belanghebbende het recht op teruggaaf niet als *voorbelaasting*, maar als negatief bedrag op de verschuldigde btw had opgenomen. Een dergelijke handelwijze zou mogelijk wel passen binnen de kaders van art. 29 en 31 Wet OB 1968. Zelf ben ik voorstander van een meer soepele benadering. Hoewel het mijns inziens meer voor de hand ligt het recht op teruggaaf als negatief bedrag op de verschuldigde btw te verantwoorden, mag het naar mijn idee (zeker bij gebrek aan een separate rubriek) niet uitmaken op welke wijze het recht op teruggaaf wordt verantwoord. Immers: ook als deze als *voorbelaasting* wordt verwerkt is het resultaat per saldo gelijk. Daarbij kan een parallel worden getrokken naar het geval waarin de teruggaaf betrekking heeft op art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (tot 2017). Wat betreft die teruggaaf is het een ondernemer op grond van een besluit van de staatssecretaris van Financiën toegestaan te volstaan met het in mindering brengen van de btw in de reguliere btw-aangifte (waarbij het in het midden blijft op welke wijze de teruggaaf in de aangifte moet worden verwerkt).<sup>491</sup>

#### 4.3.5.2 Verzoek om teruggaaf vanaf 2017

Met de invoering van art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) ligt de wijze waarop het recht op teruggaaf moet worden geëffectueerd verankerd in de bepaling zelf.<sup>492</sup> Daarbij moet een

487 Zie ook mijn aantekening bij dit arrest in *FED* 2015/88.

488 In de zaak die leidde tot HR 29 mei 2015, *BNB* 2015/183 komt niet naar voren op welke wijze het recht op teruggaaf was verantwoord: als *voorbelaasting* of als een vermindering op de verschuldigde btw.

489 Cursivering van mijn hand.

490 R.o. 8-9.

491 Resolutie nr. 580-6983 van de staatssecretaris van Financiën van 9 mei 1980 betreffende de teruggaaf van BTW bij prijsvermindering ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968, *V-N* 1980/1084, 2.

492 Over de vorm bestaat in zoverre dus geen onduidelijkheid meer.



onderscheid worden gemaakt tussen de reguliere situatie en de situatie waarin vorderingen door een derde zijn overgenomen.

#### 4.3.5.2.1 Reguliere situatie

Art. 29 lid 4 Wet OB 1968 schrijft voor dat het bedrag van de teruggaaf in mindering moet worden gebracht in de aangifte voor het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan.<sup>493</sup> Daarmee behoort het vereiste van het doen van een afzonderlijk teruggaafverzoek tot de verleden tijd. In de parlementaire toelichting wordt hierover het volgende opgemerkt:<sup>494</sup>

“De ondernemer hoeft voor het verkrijgen van de in het eerste lid van dat artikel bedoelde teruggaaf geen afzonderlijk verzoek te doen als bedoeld in artikel 31 van de Wet OB 1968. De teruggaaf wordt door hem eenvoudigweg verkregen door het bedrag van de teruggaaf in mindering te brengen op zijn aangifte omzetbelasting over het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. De teruggaaf wordt in dat opzicht gelijk gesteld met de belasting, bedoeld in artikel 2 van de Wet OB 1968 die de ondernemer op zijn aangifte in aftrek kan brengen.”

Aangezien art. 2 Wet OB 1968 gaat over het recht op teruggaaf, zou men derhalve verwachten dat de teruggaaf in rubriek 5b (voorbelasting) van de aangifte moet worden opgenomen. Toch bestaat er een keuzemogelijkheid. Volgens de Belastingdienst mag een ondernemer de btw op oninbare vorderingen ook in mindering brengen in rubriek 1a of 1b (verschuldigde btw wegens leveringen of diensten belast met hoog of laag tarief).<sup>495</sup> Het verwerken van de teruggaaf in rubriek 1 is in mijn optiek echter het meest zuiver. De btw-correctie wegens oninbare vorderingen betreft immers een vermindering van de maatstaf van heffing en heeft niets van doen met voorbelasting. Los daarvan zou één rubriek volgens mij ook vanuit controleperspectief voor de Belastingdienst het meest eenvoudig zijn. Te denken valt aan de situatie waarin tijdens een boekenonderzoek de aanvaardbaarheid van de btw-aangifte wordt gecontroleerd. Vanuit dat perspectief had het naar mijn idee echter de voorkeur gehad om voor de btw-teruggaaf wegens oninbare vorderingen een afzonderlijke rubriek in het leven te roepen. Hierbij kan worden gedacht aan een rubriek voor bijzondere teruggaven, die het aangiftebiljet al kende vóór de invoering van de elektronische aangifte (zie hiervoor). Een dergelijke rubriek zou de Belastingdienst een extra voor controle te gebruiken attentiesein bieden. Bovendien zou dit het maken van een rondrekening op rubriek 1 en rubriek 5 vergemakkelijken. Ondanks diverse oproepen vanuit het bedrijfsleven om een dergelijke rubriek in te voeren,<sup>496</sup> heeft de Belastingdienst

493 Over het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf verwijs ik naar art. 29 lid 2 Wet OB (vanaf 2017) (paragraaf 4.3.2).

494 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 33 (MvT).

495 ‘Toelichting bij de aangifte omzetbelasting 2017 (voor binnenlandse ondernemers)’, p. 5 (te downloaden via [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)). Zie ook het speciaal voor het terugvragen van btw bij oninbare vorderingen ingerichte deel van de website van de Belastingdienst (zoeken op ‘oninbare vorderingen’). Opvallend is dat de btw-correctie wegens de ongedaanmaking van de handeling of het verlenen van een prijsvermindering (of kwijtschelding) volgens de Belastingdienst enkel in rubriek 1 kan worden verwerkt. Deze btw-teruggaaf mag derhalve niet in rubriek 5b van de aangifte worden verwerkt.

496 Zie de reacties van enkele respondenten, waaronder die van de NOB, op het ter internetconsultatie gelegde conceptwetsvoorstel van art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017).

hier niet aan gewild. Onduidelijk is waarom. Ik vermoed dat de IT-systemen het binnen het korte tijdsbestek niet aankonden.

#### 4.3.5.2.2 Overgedragen vorderingen

Anders dan de ondernemer die de onderliggende goederenlevering of dienst heeft verricht, kan een ondernemer aan wie een vordering is overgedragen zijn eventuele recht op teruggaaf niet in mindering brengen op zijn periodieke aangifte. In afwijking van art. 29 lid 4 Wet OB 1968 wordt het recht op teruggaaf blijkens de op één na laatste volzin van art. 29 lid 6 Wet OB 1968 op verzoek verleend. Anders dan onder art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) kan uit de context worden afgeleid dat dit verzoek om teruggaaf niet bij de reguliere aangifte kan geschieden. Dit volgt ook expliciet uit art. 29 lid 10 Wet OB 1968. Deze bepaling schrijft voor dat het verzoek om teruggaaf, bedoeld in art. 29 lid 6 Wet OB 1968, ter zake van elke vordering afzonderlijk moet worden ingediend bij de inspecteur, zulks in afwijking van art. 31 lid 1 en 2 Wet OB 1968.<sup>497</sup> Lid 10 bepaalt voorts dat bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld over de vorm en de inhoud van het verzoek en de wijze waarop het verzoek moet worden ingediend. Met overeenkomstige toepassing van art. 31 lid 8 en 9 Wet OB 1968 beslist de inspecteur bij beschikking op het verzoek om teruggaaf en is de inspecteur gehouden aan de beslistermijn van afdeling 4.1.3 van de Awb.

Wat betreft de bij ministeriële regeling te stellen regels merkt art. 31b Uitvoeringsbeschikking OB 1968 op dat het verzoek om teruggaaf door de ondernemer per aangiftetijdvak moet worden ingediend op de door de inspecteur aan te geven wijze. De Belastingdienst heeft op haar website hiervoor een formulier beschikbaar gesteld.<sup>498</sup> Naast de NAW-gegevens van de ondernemer die het verzoek doet, bevat het formulier ruimte om nadere details te verstrekken omtrent de terug te vragen btw. Daarbij dient tevens de naam van de ondernemer die de vorderingen heeft overgedragen te worden vermeld. Wat betreft de te verstrekken informatie met betrekking tot de oninbare vorderingen dient de ondernemer bijvoorbeeld de naam en het btw-nummer van de debiteur te vermelden, de datum en het nummer van de betreffende factuur of factureren, het factuurbedrag en het niet-betaalde deel daarvan, met vermelding van de btw. Deze gegevens komen overeen met de gegevens die door de Belastingdienst werden gevraagd bij het doen van een verzoek om teruggaaf onder art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017).<sup>499</sup>

#### 4.3.5.3 Wijze waarop het recht op teruggaaf moet worden herzien

Indien en voor zover de vergoeding, nadat het recht op teruggaaf is ontstaan, alsnog geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen, moet de teruggaaf op grond van art. 29 lid 5 Wet OB 1968 worden herzien: de ondernemer wordt de btw ter zake van de alsnog ontvangen vergoeding

<sup>497</sup> Uit de overweging dat het verzoek in afwijking van art. 31 lid 1 en 2 Wet OB 1968 voor elke vordering afzonderlijk moet worden ingediend kan worden afgeleid dat art. 31 lid 1 en lid 2 Wet OB 1968 zien op de situatie waarin het verzoek om teruggaaf bij aangifte moet worden gedaan. Dit biedt steun voor de opvatting dat het recht op teruggaaf onder art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) in de aangifte verwerkt kon worden en dat geen afzonderlijk schrijven nodig was.

<sup>498</sup> 'Verzoek om teruggaaf omzetbelasting (overgenomen vorderingen)' (te downloaden via [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)).

<sup>499</sup> Paragraaf 4.3.5.1.

verschuldigd op het tijdstip waarop die vergoeding wordt ontvangen.<sup>500</sup> De laatste volzin van voornoemde bepaling schrijft voor dat art. 14 lid 1 Wet OB 1968 van overeenkomstige toepassing is. Dit betekent dat de verschuldigd geworden btw op aangifte moet worden voldaan. De verplichting om de btw-herziening in de aangifte te verwerken geldt niet enkel in de reguliere situatie waarin de leverancier de vergoeding alsnog betaald krijgt; ook de overnemer van vorderingen dient de wegens herziening verschuldigde btw in zijn btw-aangifte op te nemen.<sup>501</sup> Dit lijkt moeilijk verenigbaar met gedachte (ook) de lastendruk van overnemers van vorderingen terug te dringen, door aan deze groep belastingplichtigen (wat betreft de overgenomen vorderingen) juist geen aangifteverplichtingen op te leggen. Het komt mij namelijk voor dat wanneer het verwerken van de initiële btw-teruggaaf bij overnemers van vorderingen op praktische bezwaren stuit, deze ook zouden moeten gelden voor het maken van een herzieningscorrectie. Het verschil in de wijze waarop de correcties door overnemers van vorderingen moeten worden verwerkt is ook in de parlementaire geschiedenis niet onopgemerkt gebleven. De staatssecretaris van Financiën merkt op:<sup>502</sup>

“De leden van de fractie van de VVD vragen voorts naar het feit dat factorbedrijven een verzoek om teruggaaf van btw apart kunnen doen, terwijl een eventuele terugbetaling op aangifte moet plaatsvinden. Is dit procedurele verschil gewenst voor praktijk en de Belastingdienst, zo vragen deze leden. (...)”

Wanneer een factorbedrijf voor een overgenomen vordering recht heeft op teruggaaf van btw, blijft daarvoor dus een apart teruggaafverzoek noodzakelijk. Wanneer een vordering alsnog geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen, is de daarop betrekking hebbende btw op aangifte verschuldigd. Ook factorbedrijven dienen deze btw op de gebruikelijke wijze op aangifte te betalen. Dit staat los van het feit dat voor de teruggaaf een apart verzoek nodig blijft.”

Een duidelijke rechtvaardiging voor het verschil in behandeling tussen de aanvankelijke correctie en de herzieningscorrectie ontbreekt echter. De vraag rijst of de wetgever niet had kunnen opteren voor een alternatief, zoals een systeem op grond waarvan de Belastingdienst de overnemer van de vordering naar aanleiding van een afzonderlijk ingevuld formulier zou confronteren met een naheffingsaanslag. Daarmee zou de correctie bij een betaling alsnog ook buiten de aangifte kunnen blijven. Ik zou echter menen dat dit lastig is. Reden hiervoor is dat het instrument van de naheffingsaanslag veronderstelt dat de belastingplichtige eerst een betalingsomissie heeft begaan.<sup>503</sup> Daarvan is op het moment van de ‘betaling alsnog’ naar mijn idee geen sprake van. Door te verwijzen naar art. 14 lid 1 Wet OB 1968 legt de wetgever mijns inziens terecht het initiatief bij de ondernemer. Gaat hij niet tijdig over tot het maken van een correctie, dan kan het instrument van de naheffingsaanslag nog altijd (ook op verzoek van de ondernemer) worden aangewend.

#### 4.3.5.4 Verhouding tot het Unierecht

Hoofdstuk 5 Btw-richtlijn vormt de Unierechtelijke basis voor de aangifteverplichting. Art. 250 lid 1 Btw-richtlijn bepaalt dat iedere belastingplichtige een btw-aangifte moet

<sup>500</sup> Zie uitvoerig paragraaf 4.3.3.

<sup>501</sup> Anders dan bij het recht op teruggaaf wegens niet-betaling, bestaat er wat betreft het vormvoorschrift bij herziening van de btw dus geen onderscheid.

<sup>502</sup> *Kamerstukken I* 2016/17, 34 552, nr. E, p. 67-68 (MvA).

<sup>503</sup> Art. 20 AWR.

indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen. Krachtens het tweede lid van bedoelde bepaling staan lidstaten onder door hen te stellen voorwaarden toe dat de btw-aangifte langs elektronische weg wordt ingediend. Zij mogen dit ook verplicht stellen. Naar mijn mening worden de nationale voorschriften niet door deze bepalingen doorkruist. Dit geldt zowel voor de systematiek zoals die gold onder art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) als die geldt onder art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017). Ook art. 90 lid 1 Btw-richtlijn vormt in mijn optiek geen obstakel. Op grond van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn mogen lidstaten voorwaarden stellen aan de uitvoering van de verlaging van de maatstaf van heffing. Uit rechtspraak van het HvJ volgt dat deze voorwaarden niet verder mogen gaan dan die welke de mogelijkheid bieden aan te tonen dat de vergoeding niet zal worden ontvangen.<sup>504</sup> Het op grond van art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) en (voor zover het overgenomen vordering betreft) art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) moeten verstrekken van additionele gegevens c.q. het toesturen van een kopiefactuur van de betreffende oninbare vordering maken hierop naar mijn mening geen inbreuk. Dit zou slechts anders zijn wanneer het voor de ondernemer onmogelijk of uiterst moeilijk zou zijn om een teruggaaf van btw te bewerkstelligen.<sup>505</sup> Dat lijkt mij hier niet aan de orde.<sup>506</sup>

#### 4.3.5.5 Verhouding tot het rechtskarakter

Naar mijn mening leveren de vormvoorschriften geen strijdigheid op met het rechtskarakter van de btw. Enkel wanneer een ondernemer als gevolg van de vormvoorschriften zijn fiscale rechten en verplichtingen niet zou kunnen nakomen (quod non, zie hiervoor) zou mogelijk een inbreuk worden gemaakt op het neutraliteitsbeginsel (als onderdeel van het rechtskarakter).

#### 4.3.5.6 Slotsom

Art. 29 Wet OB 1968 lid 4, 5 (laatste volzin), 6 (laatste twee volzinnen) en lid 10 bevatten regels over de wijze waarop het recht op teruggaaf en de correctie bij een betaling alsnog moeten worden geëffectueerd. Voor een goed begrip van de regeling heb ik eerst stilgestaan bij de wijze waarop het recht op teruggaaf onder art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) moest worden verwezenlijkt. Aan het vereiste van het moeten doen van een afzonderlijk teruggaafverzoek kleefden de nodige praktische en theoretische bezwaren. Met de invoering van de hoofdregel dat de btw voortaan eigenmachtig via de reguliere btw-aangifte moet worden teruggevraagd, komt de wetgever met art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) tegemoet aan deze bezwaren. Voor vorderingen die zijn overgenomen moet nog wel een afzonderlijk teruggaafverzoek worden ingediend. Met onderhavige bepalingen wordt tegemoetgekomen aan de wens de regeling voor oninbare vorderingen te vereenvoudigen. Ik kom tot de conclusie dat bedoelde regels in overeenstemming zijn met het Unierecht en het rechtskarakter van de btw.

<sup>504</sup> Paragraaf 3.3.5.

<sup>505</sup> Zie onder meer HvJ 26 januari 2012, nr. C-588/10, *V-N 2012/11.21 (Kraft Foods Polska)*, r.o. 28 e.v. en HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, *V-N 2014/27.21 (Almos)*, r.o. 39. Vgl. HvJ 15 maart 2007, nr. C-35/05, *V-N 2007/15.10 (Reemtsma)*.

<sup>506</sup> Zie ook mijn aantekening bij HR 29 mei 2015, *FED 2015/88*.

#### 4.3.6 Tussenconclusie inhoud van de bepaling

Sinds 1 januari 2017 is de nationale regeling voor oninbare vorderingen woordelijk op die van de Btw-richtlijn afgestemd (art. 29 lid 1 Wet OB 1968). Alle categorieën van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn zijn vertegenwoordigd. Bij de bespreking van het nationale recht heb ik mij gefocust op de categorie 'niet-betaling'. Vanwege het ontbreken van een Unierechtelijke definitie van dit begrip, meen ik dat lidstaten hier zelf invulling aan mogen geven. Ik heb betoogd dat de onder art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) ontwikkelde rechtspraak over (niet-) betaling zijn belang in dat verband niet verloren heeft en dat een belangrijke rol is weggelegd voor het civiele recht. Anders dan het Unierecht voorziet de nationale regeling in een aantal onderdelen die nader invulling geven aan het uitgangspunt dat de maatstaf van heffing bij niet-betaling wordt verlaagd. Zo bepaalt art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) wanneer het daaruit voortvloeiende recht op teruggaaf ontstaat. Wat dat aangaat ben ik van mening dat het (eveneens onder het oude recht ontwikkelde) redelijkheidscriterium zijn belang niet heeft verloren. Op het fatale karakter van de éénjaartermijn heb ik de nodige kritiek geuit. Art. 29 lid 5 Wet OB 1968 schrijft voor dat (feitelijk) op het recht op teruggaaf wordt teruggekomen als de ondernemer later alsnog een betaling ontvangt. Hoewel deze bepaling naar mijn idee recht doet aan de doelstellingen van de btw, kan over de geldigheid wordt getwijfeld. Art. 29 lid 6 Wet OB 1968 bevat vervolgens een indeplaatsredingsregeling voor vorderingen die worden overgedragen. Ik heb geconstateerd dat deze regeling ten onrechte beperkt is tot ondernemers. Mede voor het geval dat de regeling onverenigbaar moet worden geacht met het Unierecht heb ik stilgestaan bij de vraag of en in hoeverre het civiele recht mogelijkheden biedt de rechten en verplichtingen uit art. 29 Wet OB 1968 over te dragen. In theorie zou dit mogelijk moeten zijn. Tot slot bevat art. 29 lid 4-6 en 10 Wet OB 1968 regels omtrent de wijze waarop het recht op teruggaaf moet worden geëffectueerd. Ten opzichte van art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) is de wetgever er naar mijn mening in geslaagd de regeling op dit (formeel) punt te vereenvoudigen. Mijn conclusies omtrent de verenigbaarheid met het Unierecht en rechtskarakter zet ik hierna uiteen (paragrafen 4.4 en 4.5).

#### 4.4 Verhouding tot het Unierecht

Ondanks het feit dat de nationale regeling woordelijk op die van de Btw-richtlijn is afgestemd, meen ik dat er nogal wat af te dingen valt op de geldigheid van bepaalde aanvullende onderdelen van art. 29 Wet OB 1968. Ten eerste heb ik moeite met de overweging van de wetgever dat toepassing van de bepaling (art. 29 lid 1 Wet OB 1968) impliceert dat de vergoeding eerst in rekening moet zijn gebracht. Ten tweede meen ik vraagtekens te mogen zetten bij houdbaarheid van de éénjaartermijn (art. 29 lid 2 Wet OB 1968). De onzekerheid over de aanvang van deze termijn staat naar mijn mening op gespannen voet met het rechtszekerheidsbeginsel en voor het fatale karakter van de termijn lijkt geen plaats te zijn. Ten derde bestaat in mijn optiek ernstige twijfel over de houdbaarheid van de correctie bij een 'betaling alsnog' (art. 29 lid 5 Wet OB 1968), aangezien een duidelijke Unierechtelijke grondslag simpelweg ontbreekt. Ten vierde staat ook de indeplaatsredingsregeling (art. 29 lid 6 Wet OB 1968) op losse schroeven. Net als de correctie op de correctie ontbeert het deze regeling aan een expliciete Unierechtelijke basis. Voor het overige acht ik art. 29 Wet

OB 1968 (met inachtneming van de door mij hieraan gegeven uitleg) in overeenstemming met het Unierecht.

#### 4.5 Verhouding tot het rechtskarakter van de btw

Over de kwaliteit van de regeling merk ik het volgende op. Aangezien art. 90 lid 1 Btw-richtlijn geacht moet worden via art. 29 lid 1 Wet OB 1968 te zijn geïncorporeerd in de nationale rechtsorde, sluit ik wat betreft de verhouding tot het rechtskarakter van de btw in de eerste plaats aan bij mijn bevindingen in hoofdstuk 3 (paragraaf 3.4). Een van de manco's van de regeling die ik daar heb benoemd, is de constatering dat een lidstaat, die niet-betaling opneemt in de lijst van gevallen waarin de maatstaf van heffing wordt verlaagd, als uitgangspunt het risico zal moeten accepteren dat (achteraf gezien) mogelijk ten onrechte een teruggaaf wordt verleend. Dit doet zich voor bij een latere 'betaling alsnog'. Mede gelet hierop heb ik gemeend te moeten concluderen dat art. 90 Btw-richtlijn het rechtskarakter van de btw 'slechts' in meer dan voldoende mate eerbiedigt. Toepassing van art. 29 lid 5 Wet OB 1968 leidt er echter toe dat bedoeld manco onder het nationale recht wordt weggenomen. Aangezien de overige onderdelen van art. 29 Wet OB 1968, behoudens het fatale karakter van de éénjaartermijn, eveneens recht doen aan het rechtskarakter van de btw, kom ik alles overwegende tot het oordeel dat het nationale recht in ruime mate hieraan beantwoordt.

#### 4.6 Samenvatting en conclusies

In dit hoofdstuk heb ik de nationaalrechtelijke btw-gevolgen van niet-betaling voor de leverancier in kaart gebracht en getoetst aan het Unierecht en het rechtskarakter van de btw. De in paragraaf 4.1 opgenomen deelvraag ('Welke btw-gevolgen verbindt het nationale recht aan niet-betaling en hoe verhouden deze zich tot het Unierecht en het rechtskarakter van de btw?') laat zich – gezien vanuit de leverancier – derhalve als volgt beantwoorden. De regeling voor oninbare vorderingen ligt besloten in art. 29 Wet OB 1968. Ik heb eerst aandacht besteed aan het ontstaan van de bepaling, al is het omdat art. 29 Wet OB 1968 met ingang van 1 januari 2017 ingrijpend is gewijzigd. Vervolgens heb ik de inhoud van de bepaling behandeld. Ik ben daarbij uitvoerig ingegaan op de betekenis van de diverse onderdelen van de regeling. Ik heb onder meer stilgestaan bij de vraag naar wat onder (niet-)betaling moet worden verstaan, de toepasselijkheid van het door de Hoge Raad aangelegde 'redelijkheids criterium', het karakter van de (nieuwe) éénjaartermijn, de (nieuwe) herzieningsregeling bij een 'betaling alsnog', de reikwijdte van de (nieuwe) indeplaatsstredingsregeling, met inbegrip van de (on)mogelijkheid om de rechten (en de verplichtingen) van art. 29 Wet OB 1968 met behulp van het civiele recht op een ander te doen overgaan en, tot slot, de (nieuwe) wijze waarop het recht op teruggaaf (en de herzieningsverplichting) moet worden geëffectueerd. Ieder onderdeel van de regeling heb ik separaat en in samenhang met de overige onderdelen getoetst aan het Unierecht en het rechtskarakter van de btw. Mijn bevindingen over de geldigheid en de kwaliteit van de regeling voor oninbare vorderingen heb ik tot slot geconsolideerd opgenomen, en laten zich als volgt schematisch samenvatten:

Onderdeel (paragraafnummer)	Verhouding tot het Unierecht (4.4)	Verhouding tot het rechtskarakter van de btw (4.5)
<b>Niet-betaling als grond voor teruggaaf (4.3.1)</b>		
Vrijheid lidstaten invulling begrip '(niet-) betaling'	√	√
Codificatie rechtsgevolg 'teruggaaf van btw'	√	√
Vereiste dat vergoeding in rekening gebracht moet zijn	x	x
Uitsluiting ten onrechte gefactureerde 'art. 37-btw'	√	√
<b>Ontstaansmoment recht op teruggaaf (4.3.2)</b>		
Toepassing van het 'redelijkheidscriterium'	√	√
Toepassing éénjaartermijn	√	√
Fataal karakter éénjaartermijn	x	x
<b>Herziening van het recht op teruggaaf (4.3.3)</b>		
Herzieningsregeling	x	√
Als een opzichzelfstaand heffingsmoment	√	√
<b>Overdracht van vorderingen (4.3.4)</b>		
Indeplaatstredingsregeling	x	√
<b>Wijze effectueren recht op teruggaaf (4.3.5)</b>		
Verwerken recht op teruggaaf in reguliere aangifte	√	√
Verwerken recht op teruggaaf in afzonderlijk verzoek	√	√
Verwerken correctieverplichting in reguliere aangifte	√	√

Ik kom derhalve tot de algehele conclusie dat de nationale regeling voor oninbare vorderingen op de meeste punten in overeenstemming is met het Unierecht, maar dat het op een aantal belangrijke onderdelen hier mogelijk anderszins aan schort. De regeling beantwoordt in ruime mate aan het rechtskarakter van de btw.





### DEEL III / ONBETAALDE SCHULDEN



# Onbetaalde schulden in het Unierecht

## 5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat de btw-positie van de niet-betalende afnemer in het Unierecht centraal. In dit hoofdstuk beoog ik de in paragraaf 1.3 geformuleerde deelvraag a – beoordeeld vanuit het perspectief van de afnemer – te beantwoorden. Bedoelde deelvraag luidt:

*Welke btw-gevolgen verbindt het Unierecht aan niet-betaling en hoe verhouden deze zich tot het rechtskarakter van de btw?*

De regeling voor onbetaalde schulden ligt verankerd in art. 184-186 Btw-richtlijn.<sup>1</sup> Deze bepalingen luiden:

### *“Artikel 184*

De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.

### *Artikel 185*

1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de BTW-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.
2. In afwijking van lid 1 vindt geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van de in artikel 16 bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.

In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen.

### *Artikel 186*

De lidstaten stellen nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.”

Voor een goede analyse van deze regeling, heb ik dit hoofdstuk als volgt ingedeeld. In paragraaf 5.2 ga ik in op het ontstaan van de regeling. Paragraaf 5.3 staat in het teken van de inhoud. Ik vang daarbij aan met een algemene bespreking van het concept van de herziening van de aftrek (art. 184-185 Btw-richtlijn), behandel vervolgens de meer

<sup>1</sup> De lezer die zojuist de inhoud van de voorgaande hoofdstukken tot zich heeft genomen, zal bij lezing van deze bepalingen (en dit hoofdstuk) mogelijk een omschakeling ervaren. Dit komt doordat de regeling voor onbetaalde schulden het spiegelbeeld vormt van de regeling voor oninbare vorderingen (art. 90 Btw-richtlijn).

concrete situatie van de 'wijziging in de elementen voor de aftrek' (art. 185 Btw-richtlijn) en ga daarna specifiek in op de situatie van 'niet-betaling. Ook besteed ik aandacht aan de afwijkingsbevoegdheid die art. 185 lid 2 Btw-richtlijn biedt in geval van de 'onbetaald gebleven handelingen' en bespreek ik de vrijheid van lidstaten om nadere regels vast te stellen (art. 186 Btw-richtlijn). Ter beantwoording van de onderzoeksvraag, meer specifiek deelvraag a (paragraaf 1.3), geef ik paragraaf 5.4 mijn visie op de verhouding van de regeling tot het rechtskarakter van de btw (in het bijzonder het neutraliteitsbeginsel), met als doel een oordeel te vormen over de kwaliteit van de regeling. Ik sluit het geheel in paragraaf 5.5 af met een samenvatting en conclusies.

## 5.2 Ontstaan van de regeling

Net als art. 90 Btw-richtlijn zorgden art. 184-186 Btw-richtlijn bij de invoering van de Btw-richtlijn niet voor verbazing. Een aan art. 184-186 Btw-richtlijn verwante bepaling lag namelijk al besloten in de Zesde richtlijn.<sup>2</sup> Art. 20 lid 1 Zesde richtlijn luidde:

- "1. De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de Lid-Staten vastgestelde wijze herzien, met name:
- a) indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen;
  - b) indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met name in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten; er vindt evenwel geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van onttrekkingen voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters (...). De Lid-Staten kunnen evenwel herziening eisen in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en van diefstal."

Op het eerste gezicht verschilt deze bepaling weinig van art. 184-186 Btw-richtlijn. Toch is niets minder waar: de opbouw van het artikel is anders. Betoogd kan worden dat de Btw-richtlijn een beperkter toepassingsbereik heeft dan de Zesde richtlijn. De Btw-richtlijn lijkt namelijk een gesloten (limitatief) stelsel te behelzen, daar waar de Zesde richtlijn gebaseerd lijkt te zijn op een open (facultatief) stelsel. Ik licht dit toe. Uit de Btw-richtlijn lijkt te volgen dat de aftrek enkel kan worden herzien, indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Dit wordt gevoed door het komen te vervallen van de woorden 'met name' in de aanhef van de regeling (art. 20 lid 1 aanhef Zesde richtlijn). De relevante bepalingen van de Btw-richtlijn zijn bovendien zo geredigeerd dat de tweede categorie (categorie b (de wijzigingen in de elementen)) thans

<sup>2</sup> Dit geldt niet voor de voorloper van de Zesde richtlijn. Behoudens met betrekking tot investeringsgoederen beschikte de Tweede richtlijn niet over de mogelijkheid tot herziening van de aftrek. Ik laat de Tweede richtlijn in dit hoofdstuk buiten beschouwing.

een specialis lijkt te zijn van de eerste categorie (categorie a).<sup>3</sup> Dit komt doordat in art. 185 lid 1 Btw-richtlijn de woorden 'met name' zijn toegevoegd.<sup>4</sup>

Onduidelijk is of de Uniewetgever dit verschil in opzet heeft beoogd. In het initieel door de Europese Commissie ingediende voorstel voor een Zesde richtlijn,<sup>5</sup> kende art. 20 lid 1 namelijk (net als de Btw-richtlijn) nog een gesloten (limitatief) karakter, wederom vanwege het ontbreken van de woorden 'met name':

- "1. De belastingplichtige herziert de oorspronkelijke toegepaste aftrek, indien:
- a) de aftrek hoger of lager is dan die welke hij (...) mocht toepassen;
  - b) (...)
  - c) zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het (...) bedrag van aftrek, met name in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.
  - d) (...)."

Daar staat tegenover dat (anders dan de Btw-richtlijn) weer geen sprake leek te zijn van een 'specialis – generalis'-verhouding tussen categorieën a en c (eerder aangeduid categorie a en b). In zoverre had het voorstel iets weg van een mix tussen de Zesde richtlijn en de Btw-richtlijn.<sup>6</sup>

De betekenis van de hiervoor geciteerde herzieningscategorieën (a en c)<sup>7</sup> komt aan bod in de toelichting van de Europese Commissie op het oorspronkelijke voorstel. Hierin wordt art. 20 Zesde richtlijn als volgt toegelicht (cursivering door mij aangebracht):<sup>8</sup>

*"De reeds toegepaste aftrek moet worden herzien, indien blijkt dat zij ten tijde van de aangifte niet op de juiste wijze werd uitgevoerd of indien de oorspronkelijke situatie een wijziging heeft ondergaan door een latere gebeurtenis. Gelet op de financiële gevolgen van een herziening van de aftrek is het noodzakelijk voor dit gebied gemeenschappelijke regels uit te vaardigen. Te dien einde is de herziening van de aftrek als volgt geregeld:*

3 Art. 20 lid 1 Zesde richtlijn leek beide categorieën (onderdeel a en b) nog als gelijkwaardige (opzichzelfstaande) onderdelen te beschouwen, door in de aanhef gebruik te maken van de woorden 'met name'.

4 In wezen betreft het dus de verplaatsing van de woorden 'met name'. Maar er zijn ook andere verschillen. Zo worden geannuleerde aankopen en verkregen rabatten in de Btw-richtlijn als voorbeeld genoemd van de tweede categorie (door het gebruik van het woord 'bijvoorbeeld'), daar waar de Zesde richtlijn in dat verband de woorden 'met name' hanteert. Dit suggereert naar mijn idee dat voor andere categorieën minder ruimte is, waaruit zou kunnen worden geconcludeerd dat de Btw-richtlijn een breder toepassingsbereik heeft dan de Zesde richtlijn. Daarnaast dienen lidstaten op grond van art. 186 Btw-richtlijn nadere regels vast te stellen, terwijl art. 20 Zesde richtlijn het heeft over 'op de door de Lid-Staten vastgestelde wijze'. Met enige lenigheid van geest daaruit weer kunnen worden opgemaakt dat de vrijheid van lidstaten onder de Btw-richtlijn iets groter is dan die onder de Zesde richtlijn. Zie ook paragraaf 5.3.6.

5 COM (73) 950, 20 juni 1973, V-N 1973/18A p. 733.

6 Opvallend is verder dat de lidstaten onder het voorstel geen vrijheid hadden om nadere regels of voorwaarden te stellen en een verwijzing naar de categorie van de 'handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven' ontbrak.

7 Onderdeel a en b in de uiteindelijke richtlijntekst.

8 COM (73) 950, 20 juni 1973, V-N 1973/18A, p. 762.

- ad a wanneer de oorspronkelijke aftrek hoger of lager blijkt te zijn dan de aftrek welke de belastingplichtige ten tijde van de aangifte moet toepassen; hetzij door een vergissing, hetzij als gevolg van een te hoge of te lage schatting van het percentage van de aftrek dat op de belaste activiteiten wordt toegepast (...).
- (...)
- ad c indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van de aftrek. Dit kan met name het geval zijn:
  - o indien een belastingplichtige de bij de aankoop betaalde belasting reeds had afgetrokken en de koopovereenkomst vervolgens wordt geannuleerd of indien hij een korting geniet op de oorspronkelijk overeengekomen prijs;
  - o (...)
- ad d (...).”

Uit deze toelichting kan worden opgemaakt dat de onder a genoemde categorie een andere situatie betreft dan de onder c opgenomen categorie. Hoewel beide gevallen mijns inziens veronderstellen dat het recht op aftrek *aanvankelijk* op een (voorlopig) juiste wijze (en te goeder trouw) is vastgesteld,<sup>9</sup> lijkt onderdeel a betrekking te hebben op omstandigheden *die ten tijde van het bepalen van dat recht nog niet bekend waren*, maar die *achteraf gezien* wel bepalend zijn voor de omvang van het recht op aftrek op dat moment (de ten tijde van de btw-aangifte ‘nog niet bekende omstandigheden’), en lijkt onderdeel c te zien op *gewijzigde* omstandigheden (als gevolg van een gebeurtenis na de initiële btw-aftrek) die, op zichzelf gezien, zouden leiden tot een andere aftrek dan de omstandigheden die golden op het moment van de btw-aangifte (de ná de btw-aangifte ‘gewijzigde omstandigheden’). Een voorbeeld van de onder a bedoelde categorie betreffen naar mijn idee de ingrediënten die voor het bepalen van de omvang van de pro rata relevant zijn. Ik verwijs naar het huidige art. 175 Btw-richtlijn. Daarin is bepaald dat de oorspronkelijke aftrek *voorlopig* gelijk is aan de aftrek die op grond van de handelingen van het voorgaande jaar is berekend, maar dat de aftrek die op grond van de voorlopige aftrek heeft plaatsgevonden wordt *herzien*, nadat voor elk jaar in het daaropvolgende jaar de definitieve aftrek is vastgesteld.

Wanneer de toelichting op het oorspronkelijke voorstel tevens dient ter uitlegging van de Zesde richtlijn, komt de vraag op of het onderscheid tussen bedoelde herzieningscategorieën (a en c) (art. 20 lid 1 onderdeel a en b Zesde richtlijn) met de invoering van de Btw-richtlijn onverkort in stand is gebleven. Zoals al eerder benoemd lijkt dit onderscheid tussen art. 184 en 185 Btw-richtlijn te zijn vervaagd, doordat onderdeel c (art. 20 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn) als het ware onder onderdeel a (art. 20 lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn) is gebracht (door de invoering van een ‘specialis – generalis’-verhouding): de ‘gewijzigde omstandigheden’ van art. 185 Btw-richtlijn lijken onder de Btw-richtlijn een uitvloeisel te zijn van de ‘nog niet bekende omstandigheden’ van art. 184 Btw-richtlijn. In mijn optiek hoeft het niet zo te zijn dat de toelichting haar betekenis geheel heeft verloren. Het komt mij namelijk voor dat ‘gewijzigde omstandigheden’ prima onder de noemer van

<sup>9</sup> Zou het recht op teruggaaf aanvankelijke niet op een juiste wijze zijn vastgesteld, dan zou de grond voor de correctie naar mijn mening niet gevonden moeten worden in de herzieningsregels, maar in de regels omtrent de aanvankelijke uitoefening van het recht op aftrek.

'nog niet bekende omstandigheden' kunnen worden geschaard. Op het moment dat de btw-aftrek in eerste instantie wordt geclaimd, is het namelijk nog niet duidelijk dat de omstandigheden, op grond waarvan het recht op aftrek is gebaseerd, later zullen wijzigen. Deze lezing impliceert wel dat de categorie van de 'nog niet bekende omstandigheden' gaandeweg (met de invoering van art. 184 Btw-richtlijn) een breder toepassingsbereik heeft gekregen. Dit lijkt mij niet bezwaarlijk en past bovendien in rechtspraak van het HvJ, waarin het harde onderscheid tussen art. 184 en 185 Btw-richtlijn inmiddels lijkt te zijn weggenomen.<sup>10</sup>

Wellicht het meest opvallende verschil tussen het voorstel en de uiteindelijke richtlijntekst is dat de categorie van de 'handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven' in het voorstel ontbrak. Het blijft in het ongewisse waarom de Uniewetgever de categorie uiteindelijk toch heeft opgenomen.<sup>11</sup> Dit is bijzonder jammer, aangezien het antwoord op deze vraag naar alle waarschijnlijkheid ook duidelijkheid had gegeven over de betekenis en reikwijdte van bedoelde categorie.

### 5.3 Inhoud van de regeling

Na hiervoor te hebben stilgestaan bij de totstandkoming van de herzieningsregeling, ga ik in deze paragraaf in op de inhoud. De centrale vraagstelling daarbij is hoe 'niet-betaling' past binnen de inhoudelijke kaders van de herzieningsregeling en hoe deze categorie zich qua inhoud verhoudt tot de overige in de regeling opgenomen categorieën. Het betreft in wezen de vraag naar de grondslag en betekenis van de betreffende categorie. Om deze vraag te kunnen beantwoorden is het zaak de herzieningsregeling te ontleden. Daarbij zal wederom een belangrijke rol zijn weggelegd voor rechtspraak van het HvJ.<sup>12</sup> Ik vang deze paragraaf aan met een algemene beschouwing van het concept van herziening in het licht van art. 184 en 185 Btw-richtlijn (paragraaf 5.3.1), waarna ik in paragraaf 5.3.2 specifiek inga op de betekenis van art. 185 Btw-richtlijn. In paragraaf 5.3.3 behandel ik de in art. 185 Btw-richtlijn genoemde categorieën van verlies, vernietiging en diefstal. De geannuleerde aankopen, verkregen rabatten en onbetaald gebleven handelingen komen pas<sup>13</sup> in paragraaf 5.3.4 aan bod.<sup>14</sup> Vervolgens besteed ik aandacht aan de afwijkingsbevoegdheid

10 Zie bijvoorbeeld HvJ 18 juli 2013, nr. C-78/12, *V-N 2013/49.16 (Evita-K)* (paragraaf 5.3.1.4), HvJ 9 juni 2016, nr. C-332/14, *V-N 2016/32.16 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey)* (paragraaf 5.3.4.4) en HvJ 16 juni 2016, nr. C-186/15, H&L 2016/413 (*Kreissparkasse Wiedenbrück*), r.o. 47.

11 Ook het advies dat door het Economisch en Sociaal Comité werd uitgebracht naar aanleiding van het aanvankelijke voorstel (*PbEU 1974*, C 139/18) schept geen duidelijkheid. Op art. 20 Zesde richtlijn had het comité namelijk geen commentaar, als gevolg waarvan de Commissie geen aanwijsbaar motief had om het voorstel in de aanloop naar het definitieve voorstel (COM (74) 795, 26 juli 1974) op dit punt aan te passen.

12 Niet alle rechtspraak over art. 184-186 Btw-richtlijn komt aan bod. Ik beperk mij tot de in mijn ogen voor dit onderzoek meest relevante arresten. Overigens is het aantal uitspraken op het gebied van de herzieningsregeling redelijk beperkt.

13 De eerdere paragrafen kunnen daardoor wellicht als abstract worden ervaren.

14 De in art. 16 Btw-richtlijn bedoelde onttrekkingen en verstrekkingen van geschenken van geringe waarde en van monsters laat ik omwille van de reikwijdte van het onderzoek links liggen. Deze categorie komt echter summier aan de orde bij het later in paragraaf 5.3.1.2 te bespreken arrest HvJ 30 maart 2006, nr. C-184/04, *V-N 2006/18.25 (Uudenkaupungin kaupunki)*. Zie ook HvJ 17 mei 2001, nrs. C-322/99 en C-323/99, *V-N 2001/32.21 (Fischer & Brandenstein)*.

van art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn (paragraaf 5.3.5). De krachtens art. 186 Btw-richtlijn nader te stellen regels bespreek ik in paragraaf 5.3.6. Een tussenconclusie volgt in paragraaf 5.3.7.

### 5.3.1 Herziening van de aftrek

De regels met betrekking tot de aftrek van btw zijn neergelegd in titel X van de Btw-richtlijn (art. 167 e.v. Btw-richtlijn). Op grond van deze regels komt btw – kort gezegd – voor aftrek in aanmerking, indien en voor zover door een ondernemer betrokken goederen en diensten worden gebruikt voor btw-belaste handelingen (art. 168 Btw-richtlijn). Als een ondernemer van btw vrijgestelde of niet aan btw onderworpen handelingen verricht, kan de btw – behoudens enkele uitzonderingen (zie bijvoorbeeld art. 169 Btw-richtlijn) – niet in aftrek worden gebracht. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen die recht geven op aftrek van btw als handelingen die geen recht geven op aftrek van btw, wordt de aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek) (art. 173 Btw-richtlijn).<sup>15</sup> Vervolgens kan de aftrek van btw onder bepaalde voorwaarden worden herzien. Regels hieromtrent zijn neergelegd in art. 184 e.v. Btw-richtlijn.

In deze paragraaf sta ik stil bij de twee kernbepalingen van de herzieningsregeling: art. 184 en 185 Btw-richtlijn. Dit doe ik aan de hand van een aantal arresten van het HvJ. In de volgende onderdelen behandel ik in chronologische volgorde HvJ Centralan (5.3.1.1), HvJ Uudenkaupungin kaupunki (5.3.1.2), HvJ TETS Haskovo (5.3.1.3) en HvJ Evita-K (5.3.1.4). In kom tot een slotsom in paragraaf 5.3.1.5.

#### 5.3.1.1 Het Centralan-arrest<sup>16</sup>

Een in mijn ogen tot de verbeelding sprekend arrest, waarin het recht op aftrek van btw en de daaropvolgende herziening centraal stonden, is HvJ Centralan. In deze Britse zaak ging het om de vraag of de doorverkoop van een schoolgebouw aanleiding gaf tot herziening van eerder in aftrek genomen btw. De doorverkoop bestond daarbij uit twee verschillende handelingen: (i) een van btw vrijgestelde huur voor de duur van 999 jaar en (ii) een met btw belaste levering van de residuele eigendom (met een koopsom van 1 euro).

Voordat het HvJ toekomt aan beantwoording van de gestelde vraag vat het de werking van de algehele aftrekregeling – zoals eerder door het HvJ opgetekend<sup>17</sup> – treffend samen. Ik citeer:

“50. Volgens vaste rechtspraak maakt het in de artikelen 17 tot en met 20 van de Zesde richtlijn [art. 167-192 Btw-richtlijn; BH] neergelegde recht op aftrek integrerend deel uit van het BTW-stelsel en kan het in beginsel niet worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk

<sup>15</sup> Zie ook HvJ 13 maart 2008, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20 (*Securenta*).

<sup>16</sup> HvJ 15 december 2005, nr. C-63/04, V-N 2005/61.19 (*Centralan*).

<sup>17</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ 11 juli 1991, nr. C-97/90, FED 1991/647 (*Lennartz*), HvJ 8 juni 2000, nr. C-396/98, V-N 2000/44.21 (*Schlossstrasse*), HvJ 15 januari 1998, nr. C-37/95, V-N 1998/29.14 (*Ghent Coal Terminal*), HvJ 8 juni 2000, nr. C-400/98, V-N 2000/43.17 (*Breitsohl*), HvJ 16 februari 2012, nr. C-118/11, V-N 2012/17.18 (*Eon Aset Menidjmont*) en HvJ 19 juni 2012, nr. C-334/10, BNB 2012/271 (X).



uitgevoerd voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (...).

51. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft vastgesteld, heeft de aftrekregeling tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het gemeenschappelijke BTW-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten zelf zijn onderworpen aan de BTW (...)."

Het HvJ vervolgt:

"54. Bijgevolg is het beslissende criterium voor de aftrekbaarheid van voorbelasting het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, mag een belastingplichtige slechts voorzover een goed voor belaste handelingen wordt gebruikt, de voor dit goed verschuldigde of betaalde BTW aftrekken van de door hem verschuldigde BTW (...). Uit de rechtspraak volgt dus dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten bepalend is voor de omvang van de aanvankelijke aftrek waarop de belastingplichtige krachtens artikel 17 van de Zesde richtlijn [art. 167 e.v. Btw-richtlijn; BH] recht heeft en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende perioden, welke onder de voorwaarden van artikel 20 van deze richtlijn [art. 184-192 Btw-richtlijn; BH] moeten worden verricht (...)."

Uit deze overwegingen volgt in de eerste plaats dat niet enkel het daadwerkelijke gebruik bepalend is voor het *bestaan* van het recht op aftrek, maar dat ook een voorgenomen gebruik tot aftrek kan leiden.<sup>18</sup> Als de goederen en diensten later aanleiding geven tot niet-belast gebruik, vormen de herzieningsbepalingen grond voor een correctie van de (aanvankelijk definitief geworden) aftrek.<sup>19</sup> In de tweede plaats volgt uit de overwegingen van het HvJ dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten eveneens bepalend is voor de *omvang* van de initiële aftrek én voor de omvang van de herziening van de aftrek. Dit veronderstelt dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik steeds op verschillende momenten in de tijd moet worden gezien: in eerste instantie op het moment dat de btw door de leverancier verschuldigd wordt en de initiële aftrek wordt bepaald en vervolgens op het moment dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik noopt tot herziening van deze aftrek. Zoals hiervoor betoogd is herziening van de btw aan de orde indien later bekend geworden omstandigheden (de ten tijde van de aangifte 'nog niet bekende omstandigheden') of gewijzigde omstandigheden (de ná de aangifte 'gewijzigde omstandigheden') daartoe aanleiding geven. In de eerste situatie (welke met name ziet op art. 184 Btw-richtlijn) hoeft het voorgenomen of daadwerkelijke gebruik volgens mij dus niet veranderd te zijn: ook als het gebruik ongewijzigd blijft kan herziening aan de orde zijn, omdat de definitieve aftrek dat hoort bij het gebruik op het moment van de aangifte nog niet bekend is (bijvoorbeeld omdat de daadwerkelijke pro rata later bekend wordt en

18 Dat ook recht op aftrek van btw bestaat ten aanzien van een voorgenomen gebruik volgt niet met zoveel woorden uit de Btw-richtlijn, maar moet daar (dus) wel in worden gelezen. De Engelstalige versie van de Btw-richtlijn is overigens wat duidelijker. Daarin wordt bijvoorbeeld in art. 168 Btw-richtlijn gesproken over 'in so far as the goods and services are used for the purpose [cursivering van mijn hand] of the taxed transactions of a taxable person, (...).' [noot; BH].

19 HvJ 8 juni 2000, nr. C-396/98, V-N 2000/44.21 (*Schlossstrasse*), r.o. 39-42. Zie ook de aldaar aangehaalde jurisprudentie van het HvJ over de aftrek op grond van het voornemen tot het verrichten van belaste handelingen, zoals HvJ 14 februari 1985, nr. C-268/83, *BNB* 1985/315 (*Rompelman*) en HvJ 15 januari 1998, nr. C-37/95, V-N 1998/29.14 (*Ghent Coal Terminal*).

derhalve moet worden vastgesteld dat de aftrek aanvankelijk niet op een juiste wijze is uitgevoerd). De tweede situatie (art. 185 Btw-richtlijn) veronderstelt wel een *wijziging* in het gebruik: er dient na het claimen van de aftrek een 'gebeurtenis' plaats te vinden die noopt tot herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek: de oorspronkelijke situatie moet een wijziging hebben ondergaan. De aftrek- en herzieningsmethodiek van art. 184-185 Btw-richtlijn laat zich daarmee als volgt schematisch samenvatten:

Aftrek op basis van:	Herziening op basis van:
Daadwerkelijke of voorgenomen gebruik	Later bekend geworden omstandigheden: dus niet op basis van een wijziging in het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik (art. 184 Btw-richtlijn)
Daadwerkelijke of voorgenomen gebruik	Een latere gebeurtenis: dus wel op basis van een wijziging in het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik (art. 185 Btw-richtlijn)

Een vraag die opkomt is of herziening meerdere malen aan de orde kan zijn, bijvoorbeeld in het geval het aanvankelijke voorgenomen gebruik (bijvoorbeeld vrijgesteld) wijzigt in een voorgenomen btw-belast gebruik en vervolgens weer wijzigt in voorgenomen btw-vrijgesteld gebruik, of in de situatie waarin de aftrek in eerste instantie wordt gepleegd op grond van het voorgenomen gebruik, het daadwerkelijke gebruik aanleiding geeft tot herziening en het daadwerkelijke gebruik vervolgens weer wijzigt. Gelet op het doel van de aftrekregeling (zijnde het nastreven van een volstrekt neutrale fiscale belasting) en de hierna aan te halen doelstelling van de herzieningsregels (het vergroten van de precisie van de aftrek) dient deze vraag in mijn optiek positief te worden beantwoord. Een meermalige herziening van de aftrek zou (niet alleen bij investeringsgoederen, zie hierna) zelfs verplicht moeten zijn wanneer de feiten en omstandigheden daartoe aanleiding geven. Ik bevind me met deze zienswijze in goed gezelschap. In haar conclusie bij het hierna in paragraaf 5.3.1.3 te bespreken TETS Haskovo-arrest betoogt A-G Kokott dat het recht op aftrek staat of valt met het gebruik van de ingekochte goederen of diensten voor belaste prestaties. Of een goed of een dienst daadwerkelijk wordt gebruikt overeenkomstig dit doel, kan op het moment van het ontstaan van het recht op aftrek (in beginsel gelijk aan het moment waarop de belaste feit plaatsvindt) vaak niet worden vastgesteld. Het daadwerkelijke gebruik volgt noodzakelijkerwijs pas daarna. Om die reden is voor het *recht op aftrek* in beginsel slechts het door objectieve gegevens ondersteunde gebruiksvoornemen doorslaggevend. Bij herziening van de aftrek kan daarentegen achteraf rekening worden gehouden met het *daadwerkelijke gebruik* van de goederen of diensten. Voor bijvoorbeeld investeringsgoederen zal op grond van deze beoordeling achteraf in ieder lopend jaar van de herzieningsperiode het aftrekrecht moeten worden bepaald.<sup>20</sup> Ook het HvJ lijkt te bevestigen dat een meermalige herziening mogelijk moet zijn. In het later te bespreken

<sup>20</sup> Pt. 27-28 van de betreffende conclusie.

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey-arrest<sup>21</sup> overweegt het HvJ in algemene termen over het aftrekrecht:

“25. In dat verband zij eraan herinnerd dat de omvang van het recht op aftrek varieert naargelang van het gebruik waarvoor de betrokken goederen en diensten zijn bestemd.”

Het HvJ gaat in het Centralan-arrest vervolgens in op de bijzondere plek binnen de algehele aftrekregeling die is gereserveerd voor investeringsgoederen<sup>22</sup> (art. 187 e.v. Btw-richtlijn). Uit de bijzondere aard van deze goederen – zij kenmerken zich door het duurzame gebruik en de dienovereenkomstige afschrijving van de aanschafkosten – kan worden opgemaakt wat de ratio van de herzieningsregels is. De herzieningsregels hebben volgens het HvJ tot doel:

“57. (...) de precisie van de aftrek te vergroten om de BTW-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen aan BTW. Met genoemde regels beoogt deze richtlijn dus een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor belaste handelingen [in een later stadium; BH<sup>23</sup>].”

Het HvJ beperkt zijn overweging niet tot investeringsgoederen. Door de algemene formulering kiest het HvJ ervoor om de ratio (vergroting van de precisie van de aftrek om de neutraliteit te waarborgen) door te trekken naar alle herzieningsbepalingen, waaronder art. 184-186 Btw-richtlijn. Dit impliceert dat alle herzieningsregels tegen deze achtergrond moeten worden uitgelegd.<sup>24</sup>

Na zijn algemene bewoordingen omtrent het recht op aftrek en de herziening van de aftrek komt het HvJ toe aan beantwoording van de voorgelegde vraag. Het HvJ overweegt dat het allereerst relevant is om de doorverkoop in btw-technische zin te duiden. Zoals reeds vermeld, betrof de doorverkoop een tweekoppige transactie. Het HvJ overweegt daarover dat het bij de beoordeling van deze transactie relevant is om te kijken of de handelingen zich uitstrekken tot de overdracht van een lichamelijke zaak door een partij, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij eigenaar van die zaak.<sup>25</sup> Het staat volgens het HvJ aan de nationale rechter om te beoordelen welke handeling

21 Zie ook HvJ 9 juni 2016, nr. C-332/14, *V-N* 2016/32.16 (*Wolfgang und Dr. Wilfried Rey*) (paragraaf 5.3.4.4).

22 Voor een uitleg van dit begrip in de Tweede richtlijn verwijs ik naar HvJ 1 februari 1977, nr. C-51/76, *BNB* 1978/18 (*Verbond van Nederlandse Ondernemingen*), r.o. 18. Hierin concludeert het HvJ dat onder ‘investeringsgoederen’ moeten worden verstaan goederen die zich onderscheiden door hun duurzame aard en hun waarde, en waarvan de aanschaffingskosten normaliter dan ook niet als lopende uitgaven worden geboekt, doch over meerdere jaren worden afgeschreven. Hoewel lidstaten volgens art. 189 onderdeel a Btw-richtlijn voor de toepassing van art. 187-188 Btw-richtlijn vrij zijn om het begrip ‘investeringsgoederen’ te definiëren, ben ik van mening dat lidstaten dit wel zouden moeten indachtig de hiervoor door het HvJ gegeven invulling van dit begrip.

23 Zie HvJ 18 oktober 2012, nr. C-234/11, *V-N* 2012/56.13 (*TETS Haskovo*), r.o. 31.

24 Aldus ook r.o. 58. Dat het HvJ zich niet beperkt tot investeringsgoederen vind ik niet verwonderlijk. Zoals hierna zal blijken vormen de regels omtrent herziening van investeringsgoederen namelijk een specialis ten opzichte van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn. Betoogd kan worden dat de ratio van een specialis ook zou moeten gelden voor een generalis.

25 Zie in dat verband ook HvJ 8 februari 1990, nr. C-320/88, *BNB* 1990/271 (*SAFE*).

aan de hand van dit criterium een btw-levering impliceert. Dit kan de overdracht van het huurrecht zijn of de overdracht van de residuele eigendom, maar niet uitgesloten is dat beide handelingen (ieder afzonderlijk) moeten worden aangemerkt als een btw-levering, waarmee het HvJ lijkt te accepteren dat twee personen allebei het recht kunnen hebben om als eigenaar over hetzelfde goed te beschikken.<sup>26</sup> Als de doorverkoop vanuit een btw-oogpunt eenmaal is geduid en beide handelingen een btw-levering vormen, moet vervolgens worden bepaald welke van de twee in aanmerking zou moeten worden genomen voor de herzieningsregels of in hoeverre zij daartoe beide in aanmerking moeten worden genomen. Met het oog op het doel van de herzieningsregeling, zoals hiervoor uiteengezet, concludeert het HvJ dat deze doelstelling 'het meest toereikend kan worden verwezenlijkt door inaanmerkingneming van beide aan de orde zijnde leveringen, naar rato van de respectieve waarde ervan'. Het HvJ laat in het midden hoe deze waarde dan moet worden vastgesteld. Het ligt mijns inziens in de rede om in dat kader een economische benadering te volgen, waarbij het huurrecht de meeste waarde vertegenwoordigt.

#### 5.3.1.2 *Het Uudenkaupungin kaupunki-arrest*<sup>27</sup>

De hiervoor geciteerde passages uit het Centralan-arrest laten in het midden welke btw als basis dient voor een eventuele herziening van de btw. In mijn optiek kunnen drie smaken worden onderscheiden. In de eerste plaats kan worden betoogd dat enkel de daadwerkelijk in aftrek gebrachte btw voor herziening in aanmerking komt. Op grond van deze interpretatie kan herziening van btw bijvoorbeeld niet aan de orde zijn als in eerste instantie geen btw is teruggevorderd. In de tweede plaats kan het standpunt worden ingenomen dat de aftrekbare btw als basis dient voor herziening van de aftrek. Het gaat bij deze interpretatie niet om het feitelijk in aftrek gebrachte btw-bedrag, maar het bedrag dat de ondernemer in aftrek had mogen brengen. Dit is een materiële benadering van de aftrek. Herziening van btw zou op grond van deze lezing dus niet aan de orde kunnen zijn voor de btw die in eerste instantie niet in aftrek gebracht had kunnen worden. Als een ondernemer bijvoorbeeld maar 60% van de aan hem in rekening gebrachte btw kan aftrekken (omdat de pro rata bijvoorbeeld 60% bedraagt), dan zou op grond van deze lezing slechts 60% kunnen dienen als basis voor de herziening als de feiten en omstandigheden in een later stadium daartoe aanleiding geven. In de derde plaats kan worden volgehouden dat de totale aan de ondernemer in rekening gebrachte btw de grondslag vormt voor een eventuele herziening van de aftrek. Ook dit is een materiële benadering. Als in eerste instantie het recht op aftrek bijvoorbeeld voor 70% geëffectueerd kan worden (omdat de pro rata op basis van de gegevens van het voorgaande jaar is vastgesteld op 70%) en de pro rata later hoger blijkt te zijn (bijvoorbeeld 80%), dan dient er een correctie plaats te vinden ten voordele van de ondernemer, waarbij uitgegaan wordt van de totale voorbelasting en niet van 70%.

Hoewel de tekst van art. 184 Btw-richtlijn, waarin de Uniewetgever spreekt over herziening van de 'oorspronkelijk toegepaste aftrek', pleit voor de eerste uitleg, wordt het antwoord op bovenstaande vraag gevonden in het Uudenkaupungin kaupunki-arrest. In dit arrest betrof het de gemeente Uusikaupunki, die een gebouw verhuurde aan de Finse overheid. Net

<sup>26</sup> R.o. 63-67.

<sup>27</sup> HvJ 30 maart 2006, nr. C-184/04, V-N 2006/18.25 (*Uudenkaupungin kaupunki*).

als onder het Nederlandse recht was de verhuur van vastgoed onder Fins recht vrijgesteld van btw, tenzij een verzoek bij de belastingdienst was ingediend om de verhuur te doen belasten met btw. In Finland kon een verzoek daartoe maximaal zes maanden terugwerkende kracht genieten.<sup>28</sup> Omdat Uusikaupunki het verzoek meer dan zes maanden na de ingebruikneming van het gebouw bij de belastingdienst had ingediend, kon de verhuur niet van meet af aan als btw-belast worden aangemerkt. Pas vanaf de datum van indiening werd de verhuur beschouwd als btw-belast: daarvóór moest de verhuur als vrijgesteld worden aangemerkt. Uusikaupunki verzocht daarop de belastingdienst om herziening van de aftrek. De belastingdienst weigerde het teruggaafverzoek. Teruggaaf van btw was volgens het Finse recht namelijk alleen mogelijk als de verhuur vanaf het begin belast was met btw. Herziening van de btw was volgens de Finse belastingdienst daarom niet mogelijk bij een aanvankelijk vrijgestelde verhuur, ook niet als de verhuur daarna belast werd met btw. Uusikaupunki gaf zich niet gewonnen en besloot de kwestie voor te leggen aan de rechter. Deze besloot daarop de hulp in te roepen van het HvJ. Het HvJ werd verzocht zich te buigen over de vraag of de herzieningsregeling voor investeringsgoederen (art. 20 lid 2-4 Zesde richtlijn (art. 187-189 Btw-richtlijn)) optioneel of verplicht was en over de vraag of herziening van de aftrek ook aan de orde moet zijn ingeval een investeringsgoed eerst bestemd is voor een vrijgestelde activiteit en pas later in de herzieningsperiode wordt aangewend voor een belastbare activiteit.

Met betrekking tot de eerste vraag overweegt het HvJ als volgt (cursiveringen zijn van mijn hand):

“25. De periode voor herziening van de aftrek overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn maakt het mogelijk onjuistheden in de berekening van de aftrek en voordelen of *ongerechtvaardigde nadelen* voor de belastingplichtige te vermijden, met name wanneer zich na de aangifte wijzigingen voordoen in de elementen die aanvankelijk in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek. De waarschijnlijkheid van *dergelijke wijzigingen* is bijzonder groot bij investeringsgoederen die vaak gedurende een periode van meerdere jaren worden gebruikt, in de loop waarvan de bestemming ervan kan veranderen. De Zesde richtlijn voorziet dan ook in een herzieningsperiode van vijf jaar, die kan worden verlengd tot twintig jaar voor onroerende goederen, met een over de gehele periode gespreide variabele aftrek.

26. Het stelsel voor herziening van de aftrek is een essentieel bestanddeel van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde stelsel, doordat dit de juistheid van de aftrek dient te verzekeren en dus de neutraliteit van de belastingdruk. Artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn [art. 187 Btw-richtlijn; BH], dat betrekking heeft op investeringsgoederen, waar het in het hoofdgeding om gaat, is overigens opgesteld in bewoordingen die geen twijfel laten over het verbindende karakter ervan.

27. Daar beperkingen van het recht op aftrek, en dus herzieningen van de aftrek, in alle lidstaten op dezelfde wijze moeten gelden, zijn volgens vaste rechtspraak afwijkingen bovendien slechts toegestaan in de gevallen die uitdrukkelijk in de Zesde richtlijn zijn voorzien (...). Dat artikel 20, lid 5, van de Zesde richtlijn [art. 191 Btw-richtlijn] zeer specifieke voorwaarden stelt waaraan moet zijn voldaan opdat een lidstaat bij wijze van uitzondering mag afzien

28 In Nederland betreft dit drie maanden. Zie in dat verband het Besluit nr. BLKB2013/1686M van de staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013 (*Besluit levering en verhuur van onroerende zaken*), V-N 2013/54.15, paragraaf 7.3.3.

van de toepassing van lid 2 van dit artikel, versterkt nog het verbindende karakter van deze laatste bepaling."

Uit deze overwegingen volgt dat lidstaten zonder meer verplicht zijn om een herzieningsregeling voor investeringsgoederen in hun nationale wetgeving op te nemen. Uit de overwegingen kan bovendien worden opgemaakt dat deze regeling een specialis vormt van art. 185 Btw-richtlijn. Het HvJ stelt namelijk met zoveel woorden dat de waarschijnlijkheid dat er zich wijzigingen voordoen in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor de btw-aftrek bijzonder groot is daar waar het investeringsgoederen betreft.<sup>29</sup>

In dat kader kan de vraag worden opgeworpen of art. 187 Btw-richtlijn de werking van art. 185 Btw-richtlijn verruimt of beperkt. Met andere woorden: was herziening op investeringsgoederen niet mogelijk geweest als er geen bijzondere regeling voor investeringsgoederen was opgenomen of zorgt de bijzondere regeling er juist voor dat herziening na de in art. 187 Btw-richtlijn genoemde herzieningstermijn niet langer mogelijk is? Ik voel het meest voor de lezing dat van art. 187 Btw-richtlijn een beperkende werking uitgaat. Ik heb met het oog op de doelstelling van de herzieningsregeling namelijk eerder betoogd dat een meermalige herziening van de aftrek aan de orde zou moeten (kunnen) zijn als latere gebeurtenissen daartoe aanleiding geven. Dus ook zonder een bijzondere regeling voor investeringsgoederen zou herziening van de aftrek aan de orde moeten zijn als het gewijzigd (voornemen tot) gebruik daartoe aanleiding geeft, zelfs als een dergelijke wijziging zich pas na een aantal jaren na de initiële aftrek zou voordoen. Dat van art. 187 Btw-richtlijn een beperkende werking uitgaat, volgt in mijn optiek ook uit de tekst van bedoelde bepaling. Hoewel art. 187 lid 1 Btw-richtlijn enkel lijkt voor te schrijven dat de herziening als het ware wordt uitgesmeerd over een bepaalde periode, spreekt art. 187 Btw-richtlijn expliciet over een herzieningsperiode van vijf jaar, waarbinnen zich – aldus het HvJ – wijzigingen in de elementen voor de btw-aftrek kunnen voordoen, 'met een over de gehele periode gespreide variabele aftrek'. Hieruit kan worden opgemaakt dat de investeringsgoederen na afloop van de betreffende periode niet meer gemonitord hoeven te worden. Dit betekent dat zonder art. 187 lid 1 Btw-richtlijn herziening ook ná de herzieningsperiode mogelijk zou moeten zijn geweest.

In het licht van de eerste vraag en in de aanloop naar het antwoord op de tweede vraag staat het HvJ stil bij de verhouding tussen de herzieningsregels van art. 20 Zesde richtlijn (art. 187 Btw-richtlijn) en de correctiebepaling van art. 5 lid 6 en art. 6 lid 2 Zesde richtlijn (art. 16 respectievelijk art. 26 Btw-richtlijn), de zogenoemde onttrekkingen en fictieve leveringen en diensten.<sup>30</sup> Het HvJ merkt op dat beide correctiemechanismen van toepassing zijn op de situatie waarin een goed niet langer recht geeft op aftrek van btw. Dit geldt volgens het HvJ niet voor de omgekeerde situatie, waarin een goed waarvan het gebruik geen recht op aftrek geeft vervolgens wordt bestemd voor een gebruik dat hierop wel recht geeft. Een recht op herziening van de aftrek ten gunste van de belastingplichtige kan namelijk enkel kan worden gebaseerd op art. 20 Zesde richtlijn en niet op art. 5 en 6

29 Vgl. Hof Amsterdam 10 januari 2017, *V-N Vandaag* 2017/196 over de geldigheid van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 in het licht van de Btw-richtlijn.

30 Zie over deze problematiek tevens HvJ 17 mei 2001, nrs. C-322/99 en C-323/99, *V-N* 2001/32.21 (*Fischer & Brandenstein*).

Zesde richtlijn.<sup>31</sup> Daarnaast benadrukt het HvJ dat art. 5 lid 6 en art. 6 lid 2 Zesde richtlijn niet kunnen worden toegepast als een goed een nieuwe bestemming voor een vrijgestelde activiteit krijgt: hiervoor geldt het correctiemechanisme van art. 20 Btw-richtlijn. Art. 5 en 6 Zesde richtlijn zijn enkel van toepassing als het goed een nieuwe bestemming voor privégebruik krijgt.<sup>32</sup> Samenvattend:

“34. Welke van de betrokken bepalingen van toepassing is, hangt dan af van de vraag of de belastingplichtige daadwerkelijk heeft beslist om het betrokken onroerend goed duurzaam voor privégebruik te bestemmen, dan wel of hij de mogelijkheid van een toekomstig gebruik voor bedrijfsdoeleinden voor ogen heeft en bijgevolg beslist om het in het bedrijfsvermogen te behouden. In het eerste geval zullen de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn van toepassing zijn en in het tweede geval artikel 20 van de richtlijn. Dat een belastingplichtige voor de toepassing van de Zesde richtlijn de keuze heeft het gedeelte van een goed dat voor privé-doeleinden wordt gebruikt, al dan niet voor zijn onderneming te bestemmen, volgt uit vaste rechtspraak (...).”

Met deze overweging doelt het HvJ op de etiketteringsleer: (investerings)goederen die door een ondernemer zowel worden gebruikt voor ondernemersdoeleinden als voor niet-ondernemersdoeleinden (privé) – de zogenoemde gemengd gebruikte goederen – kunnen door de ondernemer (deels) tot het ondernemersvermogen of (deels) het niet-ondernemersvermogen worden gerekend.<sup>33</sup>

Dit brengt het HvJ tot de tweede vraag, namelijk of herziening ook aan de orde is als een investeringsgoed na een vrijgesteld gebruik binnen de herzieningsperiode wordt aangewend voor een belastbare activiteit. Hierover merkt het HvJ het volgende op (cursiveringen wederom van mijn hand):

“37. Zoals de advocaat-generaal in de punten 36 en 37 van haar conclusie heeft opgemerkt, hangt de toepassing van het herzieningsmechanisme af van de vraag of er een recht op aftrek overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn [art. 167 e.v. Btw-richtlijn; BH] is ontstaan.

38. Ingevolge artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn („Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”) ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Derhalve is *het bestaan van een recht op aftrek* alleen afhankelijk van de hoedanigheid waarin iemand op dat tijdstip handelt (...).

39. Het Hof heeft bovendien geoordeeld dat het daadwerkelijke gebruik van het investeringsgoed enkel bepalend is *voor de omvang van de voorbelasting* die de belastingplichtige krachtens artikel 17 van de Zesde richtlijn mag aftrekken, *en voor de omvang van eventuele*

31 R.o. 30.

32 R.o. 33.

33 Dit leerstuk is nog niet uitgekristalliseerd en roept anno 2017 nog steeds vragen op. Een vraag die bijvoorbeeld kan worden opgeworpen is of etikettering van gemengd gebruikte goederen is voorbehouden aan bepaalde categorieën ondernemers. Uit HvJ 13 maart 2008, nr. C-437/06, *V-N* 2008/14.20 (*Securenta*) en HvJ 12 februari 2009, nr. C-515/07, *V-N* 2009/9.27 (*VNLTO*) zou namelijk kunnen worden afgeleid dat etikettering bijvoorbeeld niet mogelijk is voor andere dan natuurlijke personen met een ondernemerssfeer. Hoewel ikzelf neig naar de conclusie dat etikettering niet is voorbehouden aan een bepaalde groep ondernemers, voert het in het licht van dit onderzoek te ver om hier dieper op in te gaan. Uit de hiervoor geciteerde overweging kan in ieder geval worden opgemaakt dat zolang een gemengd gebruikt goed niet aan het bedrijfsvermogen van de ondernemer wordt onttrokken art. 20 Zesde richtlijn dient als correctiemechanisme.



*herzieningen* tijdens de daaropvolgende periodes, maar niet van invloed is op het ontstaan van het recht op aftrek. Bijgevolg is het onmiddellijke gebruik van het goed voor belaste handelingen op zich geen voorwaarde voor de toepassing van het stelsel voor herziening van de aftrek (...).

40. Ten slotte (...) is de herziening van de aftrek krachtens artikel 20 van de Zesde richtlijn noodzakelijkerwijs ook van toepassing wanneer de wijziging van het recht op aftrek afhangt van een vrijwillige keuze van de belastingplichtige (...). De uitoefening van dit keuzerecht heeft geen enkele invloed op het ontstaan van het recht op aftrek, dat, zoals zonet in herinnering is gebracht, wordt geregeld door artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn. Aangezien de verhuur van een onroerend goed wordt belast nadat van de mogelijkheid tot het kiezen voor belastingheffing gebruik is gemaakt, wordt een herziening van de aftrek noodzakelijk om een dubbele belasting van de in een eerder stadium gedane uitgaven te vermijden, en wel onafhankelijk van het feit dat belastingheffing het gevolg is van de vrijwillige keuze van de belastingplichtige."

Herziening is daarmee ook aan de orde indien een investeringsgoed eerst bestemd is voor een vrijgestelde activiteit en pas later in de herzieningsperiode wordt gebruikt voor een aan de btw onderworpen activiteit. Daarnaast wordt duidelijk welke btw als basis dient voor een eventuele herziening van de btw. Het betreft de aan de ondernemer in rekening gebrachte btw ten aanzien van de goederen die door de ondernemer tot zijn bedrijfsvermogen worden gerekend c.q. goederen en diensten die door de afnemer in zijn hoedanigheid als ondernemer worden afgenomen. Wat dat betreft moet dus worden vastgesteld dat de woorden van de Uniewetgever in art. 184 Btw-richtlijn (waarin wordt gesproken over de 'oorspronkelijk toegepaste aftrek') wat ongelukkig zijn gekozen. Het had in mijn optiek meer voor de hand gelegen om aansluiting te zoeken bij het oorspronkelijke recht op aftrek van btw (art. 167 Btw-richtlijn) en niet bij de toegepaste aftrek, door in art. 184 Btw-richtlijn bijvoorbeeld te kiezen voor bewoordingen als 'het recht op aftrek wordt herzien (...)' of 'de oorspronkelijke aftrek wordt herzien'.

Het HvJ verwijst in zijn oordeel veelvuldig naar het Lennartz-arrest.<sup>34</sup> In dat arrest had het HvJ al vastgesteld dat het bestaan van het recht op aftrek alleen afhankelijk is van de hoedanigheid waarin iemand, op het tijdstip waarop de aftrekbare btw verschuldigd wordt, handelt. Er ontstaat geen recht op aftrek als een belastingplichtige de goederen gebruikt c.q. bestemd voor andere dan zijn economische activiteiten, zoals privégebruik. De herzieningsbepalingen zijn dan ook niet van toepassing. Wat betreft de herziening van btw voor *investeringsgoederen* merkte het HvJ in datzelfde arrest ook al op dat art. 20 lid 2 Zesde richtlijn (art. 187 Btw-richtlijn) geen bepaling bevat omtrent het ontstaan van een recht op aftrek. Het spreekt enkel over 'herziening van de aftrek'. Omdat art. 20 lid 2 Btw-richtlijn enkel spreekt over herziening van de aftrek voor investeringsgoederen, geldt volgens het HvJ voorts dat het ontstaan van het recht op herziening in andere bepalingen van de Zesde richtlijn wordt behandeld (het HvJ zal hiermee bedoeld hebben op art. 20 lid 1 Zesde richtlijn (art. 184-186 Btw-richtlijn)). Hieruit volgt volgens het HvJ dat art. 20 lid 2 Zesde richtlijn (art. 187 Btw-richtlijn) zich er enkel toe strekt de *berekeningsmethode* voor de herziening van de oorspronkelijke aftrek vast te leggen. De herzieningsbepaling voor investeringsgoederen kan dan ook geen recht op (herziening van de) aftrek in het leven roepen en evenmin de door een belastingplichtige in verband met zijn niet-belaste

<sup>34</sup> HvJ 11 juli 1991, nr. C-97/90, FED 1991/647 (Lennartz).



handelingen (waarmee in mijn optiek wordt bedoeld op andere dan economische handelingen) betaalde belasting omzetten in aftrekbare belasting.<sup>35</sup> Deze uitleg ondersteunt mijn visie dat art. 187 Btw-richtlijn een specialis is van art. 185 Btw-richtlijn en dat van art. 187 Btw-richtlijn in beginsel een beperkende werking uitgaat.

### 5.3.1.3 Het TETS Haskovo-arrest<sup>36</sup>

In het TETS Haskovo-arrest doet het HvJ het voorgaande dunnetjes over. In dit arrest stond de vraag centraal of de sloop van een onroerende zaak aanleiding gaf tot herziening van de eerder in aftrek gebrachte btw.<sup>37</sup> Voordat het HvJ toekomt aan beantwoording van deze vraag, memoreert het HvJ dat de regeling voor herziening van de aftrek, 'met inbegrip van de herziening van aftrek voor investeringsgoederen', is opgenomen in art. 184-186 Btw-richtlijn. Vervolgens brengt het HvJ in herinnering dat de algehele aftrekregeling tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het btw-stelsel beoogt derhalve een volstrekt neutrale fiscale behandeling van alle economische activiteiten te waarborgen. In dat verband overweegt het HvJ dat uit art. 168 Btw-richtlijn voortvloeit dat een ondernemer btw mag aftrekken voor zover hij de verworven goederen en diensten voor belaste handelingen gebruikt. Dit recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare btw verschuldigd wordt, zijnde het tijdstip waarop de goederen worden geleverd.<sup>38</sup> Vervolgens overweegt het HvJ:

"29. Met betrekking tot de mogelijke gevolgen voor deze aftrek van gebeurtenissen die zich na dat tijdstip hebben voorgedaan, volgt uit de rechtspraak dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen of diensten bepalend is voor de omvang van de aanvankelijke aftrek waarop de belastingplichtige recht heeft en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende perioden, die onder de voorwaarden van de artikelen 185 tot en met 187 van deze richtlijn moeten worden verricht (...)."

Met deze overweging maakt het HvJ nogmaals duidelijk op welke wijze de aftrek en de herziening van btw moeten verlopen. De aftrek dient in eerste instantie plaats te vinden op grond van het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de ingekochte goederen of diensten. Als latere *gebeurtenissen* daartoe aanleiding geven, dan moet de aftrek worden gecorrigeerd. Voor de omvang van de correctie is het initiële recht op aftrek bepalend. Omdat het HvJ – anders dan eerdere door het HvJ geciteerde rechtspraak<sup>39</sup> – expliciet spreekt van 'gebeurtenissen' en daarbij enkel verwijst naar art. 185 Btw-richtlijn (en niet naar art. 184 Btw-richtlijn) lijkt het te accepteren dat de in art. 184 en 185 Btw-richtlijn neergelegde

35 R.o. 9-12.

36 HvJ 18 oktober 2012, nr. C-234/11, V-N 2012/56.13 (*TETS Haskovo*).

37 Dit arrest bespreek ik ook in paragraaf 5.3.2.1, waarin ik tevens het feitencomplex uiteenzet.

38 R.o. 26-28. Zoals uit het hierna te bespreken FIRIN-arrest zal blijken, bestaan op deze hoofdregel een aantal uitzonderingen, zoals in het geval van vooruitbetalingen (art. 65 Btw-richtlijn).

39 Zie bijvoorbeeld HvJ 15 december 2005, nr. C-63/04, V-N 2005/61.19 (*Centralan*), r.o. 54, HvJ 11 juli 1991, nr. C-97/90, FED 1991/647 (*Lennartz*), r.o. 15, HvJ 8 juni 2000, nr. C-396/98, V-N 2000/44.21 (*Schlossstrasse*), r.o. 37, HvJ 15 januari 1998, nr. C-37/95, V-N 1998/29.14 (*Ghent Coal Terminal*), r.o. 18, HvJ 8 juni 2000, nr. C-400/98, V-N 2000/43.17 (*Breitsohl*), r.o. 35, HvJ 16 februari 2012, nr. C-118/11, V-N 2012/17.18 (*Eon Aset Menidjmun*), r.o. 57, HvJ 19 juni 2012, nr. C-334/10, BNB 2012/271 (X), r.o. 17 en HvJ 29 november 2012, nr. C-257/11, V-N 2013/2.20 (*Gran Via Moinești*), r.o. 28, waarin wordt verwezen naar de algemene btw-herzieningsregels zoals destijds vastgelegd in art. 20 Zesde richtlijn.

herzieningsregels van elkaar moeten worden onderscheiden. Onder verwijzing naar hetgeen ik in paragraaf 5.2 heb overwogen, kan namelijk worden bepleit dat art. 185 Btw-richtlijn een ander type herziening behelst dan de herziening uit art. 184 Btw-richtlijn. De richtlijn-geschiedenis geeft immers aanleiding om te veronderstellen dat de in art. 184 Btw-richtlijn opgenomen herzieningsregel enkel betrekking heeft op de verplichting om afgetrokken btw te herzien als de belastingplichtige ten tijde van de btw-aangifte een vergissing heeft gemaakt of is uitgegaan van een onjuiste inschatting van het aftrekpercentage (de ten tijde van de aangifte 'nog niet bekende omstandigheden') en dat art. 185 Btw-richtlijn ziet op de verplichting om afgetrokken te herzien als *gebeurtenissen* ná de btw-aangifte daartoe aanleiding geven (de zich ná de btw-aangifte voordoende 'gewijzigde omstandigheden'). Zoals eveneens eerder vastgesteld lijkt sinds de invoering van de Btw-richtlijn van een hard onderscheid tussen bedoelde bepalingen geen sprake meer te zijn, aangezien art. 185 Btw-richtlijn veel weg heeft van een specialis van art. 184 Btw-richtlijn. Daarmee zouden de 'gebeurtenissen die zich na het tijdstip waarop het recht op aftrek van btw is ontstaan' ook onder de reikwijdte van art. 184 Btw-richtlijn vallen.

Het HvJ vervolgt met de overweging dat het in deze artikelen (art. 185-187 Btw-richtlijn) neergelegde herzieningsmechanisme een integrerend deel uitmaakt van de bij de Btw-richtlijn vastgelegde aftrekregeling. Voorts preciseert het HvJ, in lijn met Centralan-arrest, dat de in de Btw-richtlijn neergelegde herzieningsregels tot doel hebben de precisie van de aftrek te vergroten om de btw-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek, voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen aan btw. Hiermee benadrukt het HvJ dat er voor de aftrek steeds een link moet bestaan tussen de ingekochte goederen of diensten en de door de ondernemer verrichte handelingen. Als het verband tussen het recht op aftrek en het gebruik van de goederen en diensten voor belaste handelingen komt te vervallen, dan is herziening dus gerechtvaardigd.<sup>40</sup>

#### 5.3.1.4 *Het Evita-K-arrest*<sup>41</sup>

Een ander arrest waarin herziening van de aftrek centraal stond is Evita-K. De casus was als volgt. Evita-K handelde in dieren en bracht btw die aan haar was gefactureerd voor de levering van slachtkalveren in aftrek. De aftrek werd door de Bulgaarse belastingdienst in twijfel getrokken, omdat niet zou zijn aangetoond dat de leveringen feitelijk ook hadden plaatsgevonden. In een procedure werden door de nationale rechter vervolgens een aantal vragen voorgelegd aan het HvJ. Eén van die vragen betrof de toepassing van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn. Meer specifiek betrof het de vraag of een nationale bepaling, op grond waarvan de aftrek van btw werd gecorrigeerd omdat het eigendomsrecht van de leverancier over de door hem geleverde goederen niet was bewezen, onder het bereik van art. 185 Btw-richtlijn kon vallen.

Voordat het HvJ toekomt aan beantwoording van deze vraag, brengt het de systematiek van de herzieningsregels in herinnering:

<sup>40</sup> Omwille van de overzichtelijkheid behandel ik de uitkomst van het TETS Haskovo-arrest in paragraaf 5.3.2.1, waarin ik nader inga op casuïstiek rondom art. 185 Btw-richtlijn.

<sup>41</sup> HvJ 18 juli 2013, nr. C-78/12, V-N 2013/49.16 (*Evita-K*).

“57. Ingevolge dat artikel 184 wordt de oorspronkelijk toegepaste aftrek herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.

58. Aangaande het ontstaan van een eventuele verplichting om de als voorbelasting afgetrokken btw te herzien, is in dat artikel 185, lid 1, het beginsel neergelegd dat een dergelijke herziening inzonderheid plaatsvindt indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die bij de bepaling van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen (...).

59. Bijgevolg kunnen de artikelen 184 en 185, lid 1, van richtlijn 2006/112 slechts van toepassing zijn wanneer voor een belastbare handeling de voorbelasting oorspronkelijk is afgetrokken, dat wil zeggen alleen ingeval de betrokken belastingplichtige vooraf recht op aftrek van de voorbelasting heeft gehad onder de in artikel 168, sub a, van deze richtlijn voorziene voorwaarden.”

Door onder verwijzing naar art. 184 Btw-richtlijn te bepalen dat ‘een dergelijke herziening inzonderheid’ plaatsvindt onder art. 185 lid 1 Btw-richtlijn maakt het HvJ een einde aan de (theoretisch) ruimte om art. 184 en 185 Btw-richtlijn als op zichzelfstaande categorieën te beschouwen. Het HvJ stelt in deze overwegingen zonder twijfel vast dat art. 184 Btw-richtlijn de generalis vormt van art. 185 Btw-richtlijn. In bedoelde overwegingen bevestigt het HvJ voorts dat de herzieningsregels enkel van toepassing zijn als aanvankelijk recht op aftrek van btw bestond.<sup>42</sup> Als bij de verwerving van de goederen en/of diensten materieel gezien geen aftrekrecht bestond, dan kunnen art. 184-186 Btw-richtlijn geen toepassing vinden. Andersom: in een situatie waarin feitelijk geen aftrek is gepleegd (bijvoorbeeld omdat het voorgenomen gebruik van de betrokken goederen en/of diensten vrijgesteld is van btw), terwijl het recht op aftrek wel is ontstaan (omdat de goederen en/of diensten in de ondernemerssfeer zijn betrokken), kan herziening van de niet afgetrokken btw wél aan de orde zijn. Dit past tevens binnen de eerder door het HvJ geventileerde opvatting dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen en/of diensten bepalend is voor de omvang van initiële btw-aftrek en daarmee tevens voor de omvang van eventuele herzieningen van art. 184 e.v. Btw-richtlijn. De herziening is dus gebaseerd op het initiële recht op aftrek van btw.

In het onderhavige geval wordt volgens het HvJ niet toegekomen aan herziening van de btw, omdat het op grond van het nationale recht (en het HvJ lijkt dit over te nemen) zou gaan om ten onrechte in rekening gebrachte btw, waarvoor per definitie geen recht op aftrek bestaat.<sup>43</sup> Omdat de eerste horde (het ontstaan van het aftrekrecht) niet kan worden genomen, vindt art. 185 Btw-richtlijn in casu geen toepassing. Dit bevestigt de in het Uudenkaupungin kaupunki-arrest uitgezette lijn dat herziening van de btw enkel aan de orde kan zijn als in eerste instantie recht op aftrek van btw is ontstaan.

### 5.3.1.5 Slotsom

In deze paragraaf heb ik stilgestaan bij de inhoud en de doelstellingen van art. 184 en 185 Btw-richtlijn.

<sup>42</sup> Al laten de bewoordingen van het HvJ te wensen over, omdat er een verschil zit tussen het recht op aftrek en de gepleegde aftrek (de afgetrokken btw).

<sup>43</sup> Zie onder meer HvJ 13 december 1989, nr. C-342/87, *BNB* 1990/237 (*Genius Holding*).

Wat betreft de inhoud heb ik vastgesteld dat toepassing van de herzieningsbepalingen afhangt van het bestaan van het recht op aftrek. Voor het *ontstaan* van het recht op aftrek is relevant in welke hoedanigheid iemand handelt op het moment waarop de btw (door de leverancier) verschuldigd wordt. Het recht op aftrek ontstaat alleen als de goederen en/of diensten door een als zodanig handelende ondernemer worden afgenomen. Voor de *omvang* van het recht op aftrek én de herziening van de aftrek is bepalend of en in hoeverre de goederen en/of diensten worden gebruikt of het voornemen bestaat om te worden gebruikt voor belaste handelingen. Voor de herziening vormt het *ontstane* recht op aftrek de basis. Over de verhouding tussen art. 184 en 185 Btw-richtlijn dient te gelden dat art. 185 Btw-richtlijn een specialis is van art. 184 Btw-richtlijn, hetgeen impliceert dat de ná de aangifte 'gewijzigde omstandigheden' onder de noemer van de ten tijde van de aangifte 'nog niet bekende omstandigheden' moeten worden geschaard. Gelet op de redactie van de regeling, en de gedachte dat 'gewijzigde omstandigheden' ten tijde van de aangifte ook niet bekend waren, komt mij dit niet onlogisch voor. Wanneer de omstandigheden daartoe aanleiding geven, voorzien de bepalingen in de mogelijkheid de aftrek meerdere keren te herzien. In dat verband kan worden volgehouden dat art. 187 Btw-richtlijn – dat tot doel heeft de berekeningsmethode voor de herziening bij investeringsgoederen vast te stellen – weer een specialis is van art. 185 Btw-richtlijn en dat van art. 187 Btw-richtlijn derhalve in principe een beperkende werking uitgaat, in zoverre dat herziening op investeringsgoederen enkel mogelijk is binnen de daartoe bestemde herzieningstermijn; buiten deze termijn kan herziening niet meer aan de orde zijn.

Wat betreft de doelstelling van de herzieningsregeling geldt dat deze moet worden beoordeeld in het licht van de ratio van de algehele aftrekregeling. Deze heeft tot doel *de ondernemer geheel te ontlasten* van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Beslissend daarbij is dat de ondernemer de door hem betrokken goederen en/of diensten gebruikt voor belaste handelingen. De herzieningsregels hebben tot doel de *precisie van de aftrek* te vergroten, zodat zeker kan worden gesteld dat het doel van de aftrekregeling kan worden gewaarborgd. Met de herzieningsregeling wordt beoogd een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek en het gebruik van de betrokken goederen en/of diensten voor belaste handelingen in een later stadium. Daarmee staan de aftrek- en herzieningsregeling garant voor waarborging van het neutraliteitsbeginsel.

### 5.3.2 Wijzigingen in de elementen voor de aftrek

In deze paragraaf sta ik stil bij de betekenis van art. 185 Btw-richtlijn, in het bijzonder de vraag naar reikwijdte van de 'gewijzigde elementen' van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van de bepaling kan worden opgemaakt dat de 'gewijzigde elementen' verband houden met de ná de aangifte 'gewijzigde omstandigheden' c.q. 'gebeurtenissen' (art. 21 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn), zulks in tegenstelling tot de ten tijde van de aangifte 'nog niet bekende omstandigheden' (art. 21 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn c.q. art. 184 Btw-richtlijn), waarvan we inmiddels weten dat hieronder ook de 'gewijzigde omstandigheden' moeten worden verstaan.

Anders dan een wijziging van btw-belast naar btw-vrijgesteld gebruik of de overgang van goederen naar de privésfeer van de ondernemer, is tot nu toe in deze studie niet gebleken aan welke 'gewijzigde elementen' moet worden gedacht. Uit de tekst van art. 185 Btw-richtlijn kan evenwel worden opgemaakt dat van herziening van de btw vanwege een wijziging in de elementen in ieder geval sprake is in de volgende situaties:<sup>44</sup>

1. Geannuleerde aankopen.
2. Verkregen rabatten.
3. Onbetaald gebleven handelingen.
4. Vernietiging.
5. Verlies.
6. Diefstal.
7. Onttrekkingen voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.

Het betreft geen limitatieve opsomming.<sup>45</sup> Er zijn ook andere situaties denkbaar die, indien reeds bekend op het moment van de btw-aangifte, aanvankelijk niet zouden hebben geleid tot aftrek van btw (waarover later meer). Ook deze (niet-gecodificeerde) gevallen vallen onder de reikwijdte van art. 185 Btw-richtlijn. Om meer gevoel te krijgen bij de 'wijzigingen in de elementen', behandel ik in deze paragraaf enkele uitspraken van het HvJ (het zijn er niet veel) waarin art. 185 Btw-richtlijn centraal stond. Achtereenvolgens sta ik stil bij de arresten HvJ TETS Haskovo (paragraaf 5.3.2.1), HvJ Gran via Moinești (paragraaf 5.3.2.2)<sup>46</sup> en HvJ FIRIN (paragrafen 5.3.2.3-5.3.2.4). Het geheel sluit ik af met een conclusie (paragraaf 5.3.2.5).

#### 5.3.2.1 *Het TETS Haskovo-arrest (vervolg)*<sup>47</sup>

In paragraaf 5.3.1.3 heb ik kort stilgestaan bij het TETS Haskovo-arrest. Ik ben daarbij selectief geweest met het aanhalen van rechtsoverwegingen en heb de relevante feiten en omstandigheden slechts summier geschetst. Het TETS Haskovo-arrest handelde over het volgende. TETS Haskovo hield zich bezig met het opwekken van elektriciteit en de distributie van warmte. In het licht van deze activiteiten dreef TETS Haskovo een thermo-elektrische centrale in Haskovo, Bulgarije. Bij wijze van een inbreng in natura van een onroerendgoed-complex werd het kapitaal van TETS Haskovo verhoogd. De inbrenger (naar mag worden aangenomen de aandeelhouder) had het onroerendgoedcomplex vlak daarvóór van de gemeente Haskovo met btw aangekocht, welke btw door de inbrenger in aftrek was gebracht. Het onroerendgoedcomplex bestond uit onder meer drie gebouwen voor het opwekken van energie (een koeltoren, een schoorsteen en een zogenaamd opwekkingsgebouw). De inbreng zelf werd (althans door de belastingdienst) aangemerkt als een overgang van een (gedeelte van een) algemeenheid van goederen,<sup>48</sup> zodat de inbreng niet werd beschouwd

44 De in art. 185 lid 2 Btw-richtlijn opgesomde categorieën (nummers 3-7) zouden immers niet van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn uitgezonderd hoeven worden als zij niet reeds onder de reikwijdte van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn zouden vallen. Zie ook pt. 41 van de conclusie van A-G Kokott bij HvJ 18 oktober 2012, nr. C-234/11, V-N 2012/56.13 (*TETS Haskovo*).

45 Aldus ook HvJ 9 juni 2016, nr. C-332/14, V-N 2016/32.16 (*Wolfgang und Dr. Wilfried Rey*), r.o. 38.

46 Vooruitlopend op paragraaf 5.3.3 ontkom ik er niet aan om bij de bespreking van de zaken TETS Haskovo en Gran via Moinești ook al in te gaan op de betekenis van de categorie 'vernietiging'.

47 HvJ 18 oktober 2012, nr. C-234/11, V-N 2012/56.13 (*TETS Haskovo*).

48 Art. 19 Btw-richtlijn.

als de levering van goederen en er derhalve geen btw verschuldigd was. Ruim één jaar later verkreeg TETS Haskovo een bouwvergunning om de thermo-elektrische centrale te moderniseren. Onderdeel van deze modernisering was de sloop van de drie ingebrachte gebouwen, welke sloop een halfjaar later plaatsvond. Het bij de sloop verkregen schroot werd belast met btw door TETS Haskovo verkocht aan derden. De belastingdienst besloot desondanks de door de inbrenger in aftrek gebrachte btw bij TETS Haskovo te corrigeren, omdat volgens hem met de sloop was voldaan aan de voorwaarden voor herziening van de aftrek. TETS Haskovo was echter van mening dat voor herziening geen plaats was, omdat de gebouwen waren gesloopt met het oog op vervanging van nieuwe gebouwen waarmee btw-belaste prestaties zouden worden verricht. Het geschil belandde uiteindelijk bij de Bulgaarse rechter, die besloot het HvJ in te schakelen. Het HvJ buigt zich vervolgens over vraag of de sloop van de gebouwen moet worden beschouwd als een ná de btw-aangifte ingetreden wijziging van de elementen die voor het bepalen van de btw-aftrek in aanmerking zijn genomen.

Na de betekenis en de ratio van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn in herinnering te hebben gebracht (zie paragraaf 5.3.1.3), overweegt het HvJ ten aanzien van de vraag kort en krachtig als volgt:

“34. In een situatie als in het hoofdgeding aan de orde verbreekt de vervanging van verouderde structuren door modernere gebouwen met dezelfde functie en derhalve het gebruik daarvan voor belastbare handelingen geenszins het rechtstreekse verband tussen de verwerving van de betrokken gebouwen enerzijds en de economische activiteiten die de belastingplichtige naderhand verricht anderzijds. De verwerving van de litigieuze onroerende goederen en de daaropvolgende sloop met het oog op hun modernisering kunnen derhalve worden beschouwd als een reeks met elkaar verbonden handelingen met als doel het verrichten van belastbare handelingen, op dezelfde voet als de aankoop van nieuwe onroerende goederen en het rechtstreekse gebruik daarvan.

35. Dit ligt te meer voor de hand in omstandigheden waarin de verworven gebouwen slechts gedeeltelijk zijn gesloopt, nieuwe gebouwen zijn opgericht op dezelfde, tevoren verworven terreinen en afval afkomstig van de gesloopte oude gebouwen is verkocht en deze verkoophandelingen overigens belastbare handelingen waren.”

Hieruit kan worden opgemaakt dat van een ‘wijziging in de elementen’ sprake is wanneer een gebeurtenis ertoe leidt dat het rechtstreekse verband tussen de afgenomen goederen en diensten en de belastbare handelingen komt te vervallen. Omdat hiervan in casu geen sprake was, komt het HvJ tot de conclusie dat de sloop van de gebouwen niet kan worden beschouwd als een ná de btw-aangifte ingetreden ‘wijziging in de elementen’.<sup>49</sup>

De vraag komt op hoe het arrest zich verhoudt tot de categorie van ‘vernietiging’. In dat verband voel ik wel wat voor de benadering van A-G Kokott in haar conclusie bij onderhavige zaak:

“43. In ieder geval kan het in artikel 185, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn gebruikte begrip vernietiging aldus worden uitgelegd dat dit uitsluitend de vernietiging van goederen omvat die niet geschiedt ten behoeve van belaste handelingen van een belastingplichtige.

49 Uit r.o. 35 maak ik op dat voor herziening ook geen plaats zou zijn geweest als de gebouwen in het geheel zouden zijn gesloopt en de verkoop van het schroot niet belast zou zijn geweest met btw, hetgeen mij juist voorkomt.

Indien een goed bijvoorbeeld toevallig of voor privédoeleinden van de belastingplichtige is vernietigd, is het herzieningsmechanisme van art. 185 van de btw-richtlijn ook naar mijn opvatting in beginsel van toepassing.”

Zolang de vernietiging plaatsvindt met het oog op toekomstige belaste prestaties, en daarmee het rechtstreeks verband tussen de aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten in een later stadium niet wordt verbroken, valt een vernietiging niet onder de reikwijdte van art. 185 Btw-richtlijn. Dit is anders als de vernietiging op andere gronden geschiedt. In dat geval valt de vernietiging wel onder de vleugels van art. 185 Btw-richtlijn.<sup>50</sup>

### 5.3.2.2 Het Gran via Moinești-arrest<sup>51</sup>

Ook in de casus die leidde tot het Gran Via Moinești-arrest betrof het de aankoop van een grondpositie, waarna de aanwezige opstallen met het oog op nieuwbouw werden gesloopt. De btw ter zake de aankoop had Gran Via Moinești volledig in aftrek gebracht. Ook hier vormt de aftrek onderwerp van geschil met de belastingdienst. Door de nationale rechter werden daarop twee vragen aan het HvJ voorgelegd. De eerste betrof de vraag naar de initiële aftrek ex art. 167-168 Btw-richtlijn. De tweede vraag was of de sloop tot herziening van de initiële aftrek moest leiden.

Wat betreft de eerste vraag memoreert het HvJ dat, om recht op aftrek van btw te krijgen, in de eerste plaats sprake moet zijn van btw-ondernemerschap en in de tweede plaats de ingekochte goederen en diensten moeten worden gebruikt voor belaste handelingen. In dat verband overweegt het HvJ dat degene die investeringsuitgaven doet met het oog op een economische activiteit als btw-ondernemer moet worden aangemerkt en daarom gerechtigd is om de voorbelasting op grond van art. 167 Btw-richtlijn onmiddellijk af te trekken overeenkomstig het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik (art. 168 Btw-richtlijn). Het HvJ brengt daarbij in herinnering dat, wanneer geen sprake is van fraude of misbruik, het recht op aftrek, zodra het is ontstaan, verworven blijft, behoudens eventuele herzieningen van art. 185 Btw-richtlijn, ook al heeft de beoogde activiteit niet tot belaste handelingen geleid.<sup>52</sup> Met deze theorie – die naar mijn mening geheel in overeenstemming is met eerdere rechtspraak van het HvJ<sup>53</sup> – toegepast op de casus overweegt het HvJ vervolgens dat Gran Via Moinești met de aankoop van het vastgoed een economische activiteit had verricht en derhalve als btw-ondernemer kwalificeerde. Omdat de grondpositie was verworven met het oog op het verrichten van btw-belaste handelingen, bestond volgens het HvJ gewoon recht op aftrek van btw. Dat de aanwezig opstallen eerst moesten worden gesloopt, voordat Gran Via Moinești uitvoering kon geven aan haar voornemen tot het verrichten van belaste

50 Echter leidt zij – mits naar behoren bewezen en aangetoond – op grond van art. 185 lid 2 Btw-richtlijn evenmin tot herziening. Ik zou derhalve menen dat wanneer de sloop in casu toch was aangemerkt als een ‘gewijzigde omstandigheid’, zoals bedoeld in art. 185 lid 1 Btw-richtlijn, herziening op grond van art. 185 lid 2 Btw-richtlijn zou zijn uitgesloten.

51 HvJ 29 november 2012, nr. C-257/11, V-N 2013/2.20 (*Gran Via Moinești*).

52 R.o. 23-29. Uit deze overwegingen kan overigens wederom worden afgeleid dat art. 185 Btw-richtlijn een uitwerking betreft van art. 184 Btw-richtlijn en bedoelde bepalingen niet op zichzelfstaande categorieën betreffen.

53 Zie uitvoerig paragraaf 5.3.1.



handelingen, doet volgens het HvJ aan deze conclusie niet af. Het HvJ verwijst daarbij naar het TETS Haskovo-arrest van ruim één maand eerder.<sup>54</sup>

Wat betreft de tweede vraag brengt het HvJ in herinnering dat de herzieningsregels een essentieel bestanddeel vormen van het btw-stelsel, 'doordat zij de juistheid van de aftrek en bijgevolg de neutraliteit van de belastingdruk dienen te waarborgen'. Met de herzieningsregels beoogt de Btw-richtlijn 'een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor in een later stadium [verrichte; BH] belaste handelingen', waarmee het herzieningsmechanisme een onlosmakelijk onderdeel van de btw-aftrekregeling vormt. In dat kader overweegt het HvJ ten aanzien van het geschil dat de sloop van de gebouwen in casu geen wijziging vormt in de elementen voor de btw-aftrek zoals bedoeld in art. 185 lid 1 Btw-richtlijn. Ter motivering voert het HvJ aan dat Gran Via Moinești de sloop van de gebouwen reeds had gepland. Deze overweging doet de vraag rijzen of de sloop wel aanleiding had gegeven tot herziening van de aftrek als de sloop niet was gepland. Zolang Gran Via Moinești maar de intentie had de betrokken goederen te bezigen voor btw-belaste activiteiten zou ik menen van niet.<sup>55</sup>

#### 5.3.2.3 Het FIRIN-arrest<sup>56</sup>

Het FIRIN-arrest illustreert de werking van art. 184-186 Btw-richtlijn in optima forma. FIRIN hield zich bezig met de productie en verhandeling van brood en gebak. Bij een met haar gelieerde vennootschap had FIRIN een aantal ton graan besteld. In verband met deze bestelling ontving zij een voorschotnota met btw. FIRIN betaalde de betreffende factuur en bracht de btw in aftrek. De btw werd echter niet door de leverancier afgedragen. Evenmin werd het graan aan FIRIN geleverd. De door FIRIN geclaimde aftrek werd door de Bulgaarse belastingdienst betwist. Volgens de belastingdienst had de levering niet plaatsgevonden en maakte FIRIN deel uit van een fraudesysteem. FIRIN was echter van oordeel de btw terecht te hebben afgetrokken en ging in beroep tegen de beslissing van de belastingdienst.<sup>57</sup> Het geschil belandt bij het HvJ. Aan het HvJ wordt onder verwijzing naar onder meer art. 90 lid 1 en 185 lid 1 Btw-richtlijn de vraag voorgelegd of de aftrek

54 HvJ 18 oktober 2012, nr. C-234/11, V-N 2012/56.13 (*TETS Haskovo*).

55 Ook hier geldt dat wanneer deze intentie er niet was geweest, herziening zou zijn uitgesloten. De vernietiging zou dan weliswaar in beginsel aanleiding geven tot herziening van de aftrek (op basis van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn), maar door de expliciete uitzondering van de 'naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging' zou herziening toch niet aan de orde zijn. En mocht de conclusie zijn geweest dat Gran Via Moinești in eerste instantie geen recht zou hebben gehad op aftrek van btw, dan zouden de sloop en de daaropvolgende aanwending voor btw-belaste prestaties in mijn optiek aanleiding moeten hebben gegeven voor een positieve herziening in het voordeel van de Gran Via Moinești. Voorwaarde hiervoor is dan wel dat Gran Via Moinești bij aankoop van de gebouwen kwalificeerde als btw-ondernemer.

56 HvJ 13 maart 2014, nr. C-107/13, V-N 2014/16.21 (*FIRIN*).

57 Het feitencomplex in deze zaak heeft veel weg van dat uit het eerder besproken arrest Evita-K (HvJ 18 juli 2013, nr. C-78/12, V-N 2013/49.16). Het meest in het oog springende verschil in het feitenrelaas is dat in het FIRIN-arrest de belastingplichtige een vooruitbetaling gedaan had op grond waarvan de btw verschuldigd was geworden en deze vooruitbetaling ontbrak in de zaak die leidde tot het Evita-K-arrest. Opvallend is ook dat beide arresten zijn geïnitieerd door een Bulgaarse rechter.



van btw door de ontvanger van een ter zake een vooruitbetaling verkregen factuur moet worden herzien als de prestatie uiteindelijk uitblijft.

Voordat het HvJ toekomt aan beantwoording van de vraag, buigt het zich over de voorvraag of FIRIN überhaupt gerechtigd was om de btw ter zake de vooruitbetaling in eerste instantie in aftrek te brengen. Het HvJ memoreert dat het aftrekrecht in principe ontstaat op het moment dat de btw door de leverancier verschuldigd wordt (art. 167 Btw-richtlijn), namelijk op het tijdstip waarop de prestatie wordt verricht. Op dat moment vindt ook het belastbare feit plaats (art. 63 Btw-richtlijn). Eén uitzondering op deze hoofdregel wordt gevormd door art. 65 Btw-richtlijn, dat bepaalt dat de btw bij vooruitbetalingen verschuldigd wordt op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetaling (derhalve vóórdat het belastbare feit zich voordoet). Zodoende ontstaat bij vooruitbetaling ook op dat moment het recht op aftrek. Het HvJ stelt dat deze uitzondering slechts van toepassing is als alle relevante elementen van het belastbare feit (dat wil zeggen de toekomstige levering of toekomstige dienst) reeds op het moment van vooruitbetaling bekend zijn: deze moeten nauwkeurig zijn omschreven. Bovendien mag het ten tijde van de vooruitbetaling niet onzeker zijn of het belastbare feit zich zal voordoen (lees: de prestatie zal worden verricht): als hierover twijfels bestaan, vindt art. 65 Btw-richtlijn geen toepassing. Daarvan zou volgens het HvJ met name sprake zijn in geval van frauduleuze handelingen. In dat licht brengt het HvJ in herinnering dat in gevallen van fraude een ondernemer het recht op aftrek te allen tijde kan worden ontzegd. Een en ander is aan de verwijzende rechter om na te gaan.

Vervolgens gaat het HvJ in op de kernvraag. Hierbij neemt het HvJ tot uitgangspunt dat de levering van het graan op het moment waarop FIRIN de vooruitbetaling had gedaan, niet onzeker was en er geen sprake was van frauduleus handelen. Nadat het HvJ de ratio van art. 184-186 Btw-richtlijn heeft uiteengezet (ik verwijs naar paragraaf 5.3.1), overweegt het als volgt:

“52. In een situatie als die van het hoofdgeding, waaruit blijkt dat volgens de verwijzende rechter de levering van goederen waarvoor FIRIN een vooruitbetaling heeft gedaan, niet zal plaatsvinden, moet worden vastgesteld (...) dat de voor de vaststelling van het bedrag van die aftrek in aanmerking genomen elementen aldus zijn gewijzigd na de btw-aangifte. In een dergelijke situatie kan de belastingadministratie bijgevolg de herziening van de door de belastingplichtige afgetrokken btw verlangen.”

Dit is in overeenstemming met de visie van A-G Kokott, die het HvJ in onderhavige zaak van advies diende. In haar conclusie bepleit de A-G dat het bij een wijziging in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de btw-aftrek in aanmerking zijn genomen, onder meer gaat om de vraag of de verwachtingen, die ten grondslag lagen aan het ontstaan van het recht op aftrek, zich nadien daadwerkelijk hebben gerealiseerd. Bij een vooruitbetaling hoort de verwachting dat de belastbare prestatie volgens de normale gang van zaken zal worden verricht gewoonweg tot deze elementen, aldus de A-G. Zij vervolgt:

“35. (...) Wanneer wordt vastgesteld dat deze verwachting niet meer kan bestaan omdat een belastbare prestatie waarschijnlijk niet zal worden verricht, dan zijn de voor de aftrek van voorbelasting relevante elementen veranderd. De aftrek dient bijgevolg overeenkomstig artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn in beginsel te worden herzien, wanneer niet meer te verwachten valt dat de prestatie zal worden verricht.”

De vraag rijst hoe de visie van het HvJ en van de A-G zich verhoudt tot de eerder – in het licht van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn – door het HvJ geventileerde en op het neutraliteitsbeginsel gebaseerde opvatting dat de leverancier niet meer btw verschuldigd kan zijn dan over het bedrag dat hij daadwerkelijk ontvangt.<sup>58</sup> Deze opvatting impliceert dat er een verband bestaat tussen de verschuldigdheid van btw en de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie. Omdat de leverancier in het onderhavige geval de vergoeding in het geheel heeft ontvangen, is voor een verlaging van de maatstaf van heffing aan de zijde van de leverancier derhalve geen plaats, hetgeen ook door het HvJ wordt beaamd.<sup>59</sup> De vraag waar ik vervolgens mee worstel is of het in dat licht dan ook niet meer voor de hand gelegen om de aftrek van de btw bij FIRIN in stand te laten en pas tot een herziening over te gaan indien en voor zover de vergoeding door de leverancier aan FIRIN zou worden terugbetaald.

Toepassing van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn heeft met bedoelde uitleg namelijk tot gevolg dat de Belastingdienst op kosten van de belastingplichtige meer btw ontvangt dan waartoe hij op grond van de neutraliteit gerechtigd lijkt te zijn. Immers: de verschuldigde btw wordt bij de leverancier niet gecorrigeerd, terwijl de aftrek bij de afnemer wel wordt aangepast. Het is bovendien niet ondenkbaar dat deze mismatch zich in meerdere schakels van de bedrijfskolom voordoet. Een voorbeeld:

*Voorbeeld 5.1*

A is fabrikant van exclusieve fietsen. Hij levert deze voor 100 aan groothandelaar B, die de fietsen op zijn beurt voor 250 doorlevert aan tussenhandelaar C. C levert vervolgens voor 300 door aan fietsenwinkel D, waarop D de goederen uiteindelijk voor 350 (exclusief btw) levert aan particulier E.

Stel nu dat particulier E vanwege het exclusieve karakter van de fiets een vooruitbetaling heeft moeten doen voor de winkelwaarde van de fiets en dat de fietsenwinkel, de tussenhandelaar en de groothandelaar dit eveneens hebben moeten doen en dat achteraf blijkt dat fabrikant A wegens faillissement niet in staat is de fiets te leveren. Met inachtneming van onderhavig arrest zou de afdracht er dan als volgt uitzien (rekening houdend met een btw-percentage van 20):

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorderen btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
A	100	20	120	0	0	0	20
B	250	50	300	100+20	20-20	120	50
C	300	60	360	250+50	50-50	300	60
D	350	70	420	300+60	60-60	360	70
E				0	0	420	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>200</b>

Hieruit komt naar voren dat de Belastingdienst meer btw ontvangt dan de btw die de eindverbruiker voor de betreffende fiets (die bovendien niet eens is geleverd en derhalve ook geen sprake is van consumptie) heeft betaald, met als gevolg dat de btw-opbrengsten

<sup>58</sup> Paragraaf 3.3.

<sup>59</sup> R.o. 56.

niet langer evenredig zijn aan de prijs van het product. Daarnaast mag duidelijk zijn dat hoe meer schakels in de productie- en distributieketen met een niet-levering worden geconfronteerd, hoe groter de btw-schade is voor de gehele bedrijfskolom. Zoals uit voorgaand voorbeeld blijkt, neemt de btw-opbrengst van de Belastingdienst bovendien toe naarmate het aantal schakels groeit.

De A-G lijkt zich echter bewust van deze frictie met het neutraliteitsbeginsel en overweegt:

“39. Het beginsel van fiscale neutraliteit is niet alleen een bijzondere uitdrukking van het gelijkheidsbeginsel in het btw-recht, maar drukt eveneens uit [dat; BH] iedere ondernemer door het mechanisme van de aftrek van voorbelasting geheel moet worden ontlast van de in het kader van zijn economische activiteit verschuldigde of voldane btw. In het onderhavige geval zou van een belasting van een belastingplichtige in strijd met deze regeling sprake kunnen zijn voor zover de leverancier (...) onderworpen zou kunnen blijven aan de verplichting om de btw te betalen, terwijl haar medecontractant Firin weliswaar een vooruitbetaling heeft gedaan, maar de daaruit resulterende aftrek van voorbelasting dient te herzien.”

Het is daarom dat in onderhavige procedure tevens de vraag opkomt of de mogelijkheid van herziening van de door de leverancier verschuldigde btw een voorwaarde moet zijn voor herziening van de aftrek van voorbelasting. Of anders geformuleerd: moet toepassing van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn afhankelijk zijn van toepassing van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn? Dit is een wezenlijke vraag, want als toepassing van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn afhangt van de mogelijkheid tot herziening van de btw aan de zijde van de leverancier, dan zou de spanning met het neutraliteitsbeginsel in zoverre worden opgeheven doordat de Belastingdienst niet meer ontvangt dan de btw die op de factuur aan de eindverbruiker is vermeld.

Het HvJ is echter resoluut:

“53. Aan deze conclusie [dat de btw-aftrek van de afnemer moet worden herzien; BH] wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat de door de leverancier verschuldigde btw zelf niet is herzien.”

Het HvJ onderbouwt dit standpunt door te overwegen dat met betrekking tot de behandeling van btw die ten onrechte is gefactureerd, omdat een belastbare handeling ontbreekt, uit de Btw-richtlijn volgt dat de leverancier en de afnemer niet noodzakelijkerwijs op dezelfde wijze worden behandeld. Enerzijds is de opsteller van de factuur de op deze factuur vermelde btw op grond van art. 203 Btw-richtlijn verschuldigd (ook wanneer een belastbare handeling ontbreekt) en anderzijds komt btw alleen op grond van art. 63 en 167 Btw-richtlijn voor aftrek in aanmerking als deze betrekking heeft op aan btw onderworpen handelingen.<sup>60</sup> Wat dat aangaat wordt het neutraliteitsbeginsel volgens het HvJ geëerbiedigd door de mogelijkheid (waarin de lidstaten moeten voorzien) om ten onrechte gefactureerde btw te herzien als de opsteller van de factuur het bewijs van zijn goede trouw levert of tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten uitschakelt.

60 HvJ 13 december 1989, nr. C-342/87, *BNB* 1990/237 (*Genius Holding*), r.o. 10. Het gaat hierbij om het uitgangspunt dat de btw verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de prestatie wordt verricht en het recht op aftrek van btw ook op dat moment ontstaat. Dit is anders bij vooruitbetalingen, in welke gevallen de verschuldigdheid en aftrek van btw op een eerder moment dan dat de prestatie wordt verricht ontstaan.

Hierbij verwijst het HvJ naar het LVK-arrest,<sup>61</sup> waaraan een soortgelijk feitencomplex ten grondslag lag als aan het onderhavig arrest. Onduidelijk is echter of het HvJ met deze verwijzing van mening is dat in het onderhavige geval (i) de btw (ook) op grond van art. 203 Btw-richtlijn verschuldigd is geworden en/of (ii) de btw eigenlijk ten principale (ook) al niet voor aftrek in aanmerking was gekomen.

#### 5.3.2.3.1 *Intermezzo: de verhouding tot 'art. 203-btw'*

Deze punten vragen om een stap zijwaarts.

Om met punt (ii) te beginnen – de vraag of de aftrek van btw door FIRIN reeds ten principale (lees: op grond van art. 167 Btw-richtlijn) geweigerd had kunnen worden – kan ik kort zijn. Het antwoord op deze vraag dient in mijn ogen ontkennend te luiden. Art. 167 Btw-richtlijn bepaalt immers dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare btw verschuldigd wordt. In onderhavig geval betreft dit het moment van de vooruitbetaling (art. 65 Btw-richtlijn), dus vóórdat het belastbare feit plaats zou vinden. Aldus is de btw daadwerkelijk op grond van art. 65 Btw-richtlijn verschuldigd geworden en daadwerkelijk voor aftrek in aanmerking gekomen op grond van art. 167 Btw-richtlijn. Dat maakt dat voor een correctie ten principale naar mijn mening geen ruimte is. Hoewel de feiten in het LVK-arrest lijken te impliceren dat het ook in dat arrest een vooruitbetaling betrof, gooide het HvJ zijn oordeel in die zaak niet over de boeg van art. 65 Btw-richtlijn maar over die van art. 63 Btw-richtlijn, waarschijnlijk omdat de aan het HvJ voorgelegde vragen daartoe aanleiding gaven. Omdat art. 63 Btw-richtlijn de verschuldigdheid (als hoofdregel) koppelt aan het tijdstip waarop de goederenleveringen of diensten worden verricht en deze in de zaak LVK nog niet waren verricht, kwam het HvJ in die zaak tot het slotoordeel dat het recht op aftrek onder verwijzing naar art. 167 Btw-richtlijn terecht was geweigerd. Het gevolg daarvan was dat de leverancier in de zaak LVK de btw 'ten onrechte' had gefactureerd. Verschuldigdheid vond derhalve plaats op grond van art. 203 Btw-richtlijn (en niet op grond van art. 63 of 65 Btw-richtlijn) en, zoals al aangegeven, is het vaste rechtspraak dat deze btw niet voor aftrek in aanmerking komt.

Wat betreft punt (i) – de vraag of art. 203 Btw-richtlijn in onderhavige zaak van toepassing zou moeten zijn – lijken partijen het met elkaar eens te zijn geweest. Volgens de A-G hebben zij terecht opgemerkt dat de leverancier de btw ingevolge art. 203 Btw-richtlijn verschuldigd is geworden, simpelweg omdat hij deze op de factuur heeft vermeld:<sup>62</sup>

“41. In de eerste plaats is (...) de leverancier de btw verschuldigd ingevolge artikel 203 van de btw-richtlijn, omdat hij deze op de factuur heeft vermeld. (...)

43. In de tweede plaats is de leverancier in het onderhavige geval de btw evenwel ook verschuldigd op grond van artikel 193 juncto artikel 65 van de btw-richtlijn, wegens de vooruitbetaling. (...)

<sup>61</sup> HvJ 31 januari 2013, nr. C-643/11, V-N 2013/11.19.10 (LVK).

<sup>62</sup> Pt. 41 van de conclusie bij HvJ 13 maart 2014, nr. C-107/13, V-N 2014/16.21 (FIRIN).

Ik heb met het aannemen van deze dubbele basis toch een beetje moeite, al laat de tekst van art. 203 Btw-richtlijn weinig ruimte voor een andere lezing. Daarenboven is het vaste rechtspraak dat art. 203 Btw-richtlijn toepassing vindt zodra iemand btw op een factuur vermeldt, 'zelfs indien zij [de btw; BH] niet krachtens de wet verschuldigd is'<sup>63</sup> of 'ongeacht of btw verschuldigd is op grond van een aan btw onderworpen handeling'<sup>64</sup>, waaruit lijkt te volgen dat het voor toepassing van art. 203 Btw-richtlijn geen verschil maakt of de btw terecht of onterecht op de factuur vermeld is. Daarmee zou de btw die op grond van art. 203 Btw-richtlijn verschuldigd is geworden niet ten onrechte op een factuur zijn vermeld,<sup>65</sup> wanneer (en dit zal vaak het geval zijn) zij ook op grond van een andere bepaling uit de Btw-richtlijn verschuldigd zou zijn geworden.

Wanneer de dubbele basis (in casu art. 65 Btw-richtlijn en art. 203 Btw-richtlijn) (toch) tot uitgangspunt moet worden genomen, rijst de vraag welke impact deze heeft op de mogelijkheid tot herziening van de door de leverancier verschuldigde btw. Herziening van de op grond van art. 63-66 Btw-richtlijn verschuldigde btw geschiedt namelijk overeenkomstig art. 90 lid 1 Btw-richtlijn, terwijl herziening van de op grond van art. 203 Btw-richtlijn verschuldigde btw geschiedt op grond van de in rechtspraak ontwikkelde criteria en regels die lidstaten op grond daarvan zelf moeten vaststellen.<sup>66</sup> Daarmee is onduidelijk wat er gebeurt als een prestatie bijvoorbeeld ongedaan gemaakt wordt en de op grond van art. 63-66 Btw-richtlijn verschuldigde btw door verlaging van de maatstaf van heffing krachtens art. 90 Btw-richtlijn zou verdwijnen. Betekent dit dan dat de verschuldigdheid op grond van art. 203 Btw-richtlijn als uitgangspunt zou blijven staan en feitelijke teruggaaf van btw pas zou kunnen plaatsvinden als tevens zou zijn voldaan aan de voor herziening van de 'art. 203-btw' geldende criteria?

Ik meen van niet. Ter onderbouwing dient naar mijn mening in de eerste plaats te gelden dat een dubbele grondslag niet tot gevolg heeft dat de ondernemer feitelijk ook tweemaal btw verschuldigd wordt. Een ondernemer, die een vooruitbetaling ontvangt en daarvoor een (voorschot)nota uitreikt, zou de btw in mijn optiek maar één keer verschuldigd moeten worden.<sup>67</sup> Hetzelfde geldt in een reguliere situatie, waarin een ondernemer een factuur uitreikt vanwege een door hem verrichte prestatie.<sup>68</sup> Het lijkt dan geen twijfel dat geen dubbele voldoeningsverplichting ontstaat. Wanneer de maatstaf van heffing vervolgens

63 HvJ 13 december 1989, nr. C-342/87, *BNB* 1990/237 (*Genius Holding*), r.o. 10.

64 Zie HvJ 18 juni 2009, nr. C-566/07, *BNB* 2009/291 (*Stadeco*), r.o. 26, HvJ 31 januari 2013, nr. C-643/11, *V-N* 2013/11.19.10 (*LVK*), r.o. 33 en HvJ 31 januari 2013, nr. C-642/11, *V-N* 2013/15.18 (*Stroy Trans*), r.o. 29.

65 Dit is anders onder de Nederlandse pendant van art. 203 Btw-richtlijn, welke is neergelegd in art. 37 Wet OB 1968. Deze bepaling stelt immers dat de opsteller van de factuur enkel de daarop verschuldigde btw verschuldigd wordt als die niet reeds op grond van een andere bepaling verschuldigd is geworden. Onder het Nederlandse recht vindt dus geen overlap plaats en zijn de relevante bepalingen in zoverre complementair.

66 HvJ 13 december 1989, nr. C-342/87, *BNB* 1990/237 (*Genius Holding*), HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98, *V-N* 2000/47.16 (*Schmeink & Cofreth & Strobel*), HvJ 18 juni 2009, nr. C-566/07, *BNB* 2009/291 (*Stadeco*), HvJ 11 april 2013, nr. C-138/12, *V-N* 2013/20.15 (*Rusedespred*).

67 Eventueel in eerste instantie op grond van art. 203 Btw-richtlijn verschuldigd geworden btw 'verschiet dan van kleur' zodra de btw op grond van art. 65 Btw-richtlijn verschuldigd.

68 De op grond van art. 63 Btw-richtlijn verschuldigd geworden btw wordt niet nog eens op grond van art. 203 Btw-richtlijn verschuldigd.

op grond van art. 90 Btw-richtlijn wordt verlaagd, zou het wel heel merkwaardig zijn als de verschuldigdheid van btw op grond van art. 203 Btw-richtlijn zou blijven (be)staan, als gevolg waarvan de ondernemer het uit art. 90 lid 1 Btw-richtlijn voortvloeiende recht op teruggaaf zou kunnen worden ontzegd (met als argument dat de dubbele grondslag voor verschuldigdheid is geconverteerd in een enkele grondslag). In gevallen van een 'ongedaanmaking van de handeling' zou dit evenwel kunnen worden ondervangen, doordat 'art. 203-btw' op grond van min of meer dezelfde uitgangspunten (als die onder art. 90 Btw-richtlijn) kan worden herzien. Voor herziening van de 'art. 203-btw' gelden in de kern veelal soortgelijke voorwaarden, waaronder de voorwaarde dat de leverancier de btw aan de ontvanger van de factuur terugbetaalt.<sup>69</sup> Ter illustratie een voorbeeld:

#### Voorbeeld 5.2

Ondernemer A stuurt ondernemer B een voorschotnota met het oog op door hem aan ondernemer B te verrichten diensten. Ondernemer B betaalt de nota bij wijze van vooruitbetaling.<sup>70</sup> Ondernemer A voldoet de door hem verschuldigde btw en ondernemer B vraagt de aan hem gefactureerde btw van de Belastingdienst terug. Voordat de diensten zijn verricht, komen partijen overeen dat de transactie geen doorgang zal vinden en ontbinden de overeenkomst. Onderdeel van de afspraken is dat ondernemer A de door hem ontvangen vooruitbetaling aan ondernemer B terugbetaalt, hetgeen zo geschiedt.

Omdat de vergoeding door A wordt terugbetaald, kan A de maatstaf van heffing op grond van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn verlagen en zou ook de 'art. 203-btw' voor herziening in aanmerking komen. Links- of rechtsom zou daarom een recht op teruggaaf van de reeds voldane btw moeten ontstaan.<sup>71</sup>

69 Wat betreft de voor herziening van 'art. 203-btw' van toepassing zijnde criteria dient te gelden dat lidstaten steeds moeten voorzien in een mogelijkheid tot herziening als de opsteller van de factuur kan aantonen dat hij te goeder trouw geweest is. Herziening mag evenwel niet van de goede trouw afhangen als de opsteller van de factuur tijdig en volledig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten heeft uitgeschakeld. Dit gevaar wordt geacht aanwezig te zijn zolang de ontvanger de factuur kan gebruiken om het recht op aftrek uit te oefenen, ook al heeft hij materieel gezien geen recht op deze aftrek (HvJ 31 januari 2013, nr. C-643/11, V-N 2013/11.19.10 (LVK)). Omdat in zijn algemeenheid niet kan worden uitgesloten dat complexe omstandigheden en rechtsbetrekkingen ertoe kunnen leiden dat de belastingdienst niet altijd tijdig kan vaststellen dat geen recht op aftrek van btw bestaat, mogen lidstaten in dat kader aan herziening de voorwaarde verbinden dat de leverancier aan zijn afnemer een herstelfactuur of een creditnota uitreikt ((HvJ 18 juni 2009, nr. C-566/07, BNB 2009/291 (Stadeco), r.o. 46 en 51). Daarnaast mogen lidstaten als voorwaarde voor herziening stellen dat de leverancier niet ongerechtvaardigd verrijkt, zodat aan herziening mede de voorwaarde mag worden verbonden dat de leverancier de afnemer de ten onrechte betaalde btw vergoedt (HvJ 18 juni 2009, nr. C-566/07, BNB 2009/291 (Stadeco), r.o. 48). Zie voor de Nederlandse situatie Besluit nr. BLKB2014/704M van de staatssecretaris van Financiën van 6 december 2014 (Besluit administratieve verplichtingen), V-N 2015/7.16, laatstelijk gewijzigd bij Besluit nr. BLKB2017/7366 van 10 oktober 2017, V-N 2017/55.15, paragraaf 3.5).

70 In dat geval wordt de grondslag voor de verschuldigdheid van de door ondernemer A op de factuur vermelde btw in eerste instantie gevormd door art. 203 Btw-richtlijn en vervolgens bij het daadwerkelijke ontvangen van de vooruitbetaling door art. 65 Btw-richtlijn (waardoor de verschuldigdheid van btw volgens mij dan als het ware van kleur verschiet). Immers: een voorschotnota kan op grond van art. 63-66 Btw-richtlijn niet leiden tot verschuldigdheid van btw. Hieraan doet niet af dat art. 66 Btw-richtlijn bepaalt dat lidstaten de mogelijkheid hebben de verschuldigdheid uiterlijk bij de uitreiking van de factuur voor te schrijven. Deze mogelijkheid ziet namelijk op de situatie waarin de factuur ná het belastbaar feit wordt uitgereikt. Zie in dat verband HvJ 21 februari 2006, nr. C-419/02, BNB 2006/172 (BUPA Hospitals), r.o. 44-48.

71 Vgl. pt. 43 van de conclusie bij HvJ 13 maart 2014, nr. C-107/13, V-N 2014/16.21 (FIRIN).

Het standpunt dat de verschuldigdheid van 'art. 203-btw' na verlaging van de maatstaf van heffing op grond van art. 90 Btw-richtlijn blijft (be)staan zou evenwel tot zwaarwegende bezwaren leiden in gevallen van niet-betaling. In dat geval lopen de vereisten voor herziening op grond van art. 90 Btw-richtlijn en art. 203 Btw-richtlijn uiteen. Stel nu dat in voornoemd voorbeeld de prestatie wel doorgang zou hebben gevonden, maar dat ondernemer B niet in staat zou zijn geweest de factuur van ondernemer A te betalen. In dat geval had ondernemer A – net als in het geval van een ontbinding – op grond van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn de maatstaf van heffing kunnen verlagen. Wanneer de verschuldigdheid op grond van art. 203 Btw-richtlijn echter overeind zou blijven, dan zou hem de teruggaaf kunnen worden ontzegd. Ondernemer A zou immers alleen dan in aanmerking komen voor een btw-teruggaaf als hij zou voldoen aan de door de lidstaten in het licht van een herziening te stellen voorwaarden, waarbij lidstaten als voorwaarde mogen stellen dat een creditfactuur wordt uitgereikt. En hier zit de pijn. Het uitreiken van een creditnota in gevallen van niet-betaling impliceert namelijk dat de leverancier zijn afnemer ontslaat van de verplichting tot het betalen van de vergoeding, terwijl dit nu expliciet niet de bedoeling is. Sterker: als ondernemer A aan ondernemer B een creditnota zou uitreiken, dan zou art. 90 lid 1 Btw-richtlijn, voor zover het de niet-betaling betreft, geen toepassing meer vinden.<sup>72</sup> Dit zou betekenen dat de 'art. 203-btw' in situaties van niet-betaling feitelijk niet zou kunnen worden herzien. En dit kán naar mijn idee simpelweg niet de bedoeling zijn geweest.

Al met al meen ik dat het HvJ niet kan hebben bedoeld dat in de FIRIN-situatie art. 203 Btw-richtlijn toepassing vindt. Ik interpreteer de uitspraak dan ook zo dat het HvJ enkel een parallel heeft willen trekken naar art. 203 Btw-richtlijn, ter rechtvaardiging van het standpunt dat de leverancier en de afnemer voor de btw niet gelijk behandeld hoeven worden. En mocht het HvJ toch een dubbele grondslag hebben voorgestaan, dan zou ik menen dat deze enkel moet worden gezien in het licht van het aan het arrest ten grondslag liggende feitencomplex (waarbij sprake was van een vooruitbetaling). In zoverre mag dan van bedoelde overweging van het HvJ geen algemene werking uitgaan.

Tot zover het intermezzo.

#### 5.3.2.4 *Het FIRIN-arrest (vervolg)*

Naast de vergelijking met art. 203 Btw-richtlijn en de overweging dat btw als uitgangspunt (behoudens gevallen van vooruitbetaling) enkel voor aftrek in aanmerking komt als deze betrekking heeft op aan btw onderworpen handelingen, rechtvaardigt het HvJ het verschil in behandeling tussen de leverancier en de afnemer (FIRIN) tevens door te overwegen dat voor herziening van de door de leverancier verschuldigde btw op grond van art. 90 Btw-richtlijn geen plaats is zolang de bij vooruitbetaling ontvangen vergoeding niet door

<sup>72</sup> Zoals ik in paragraaf 3.3.2 namelijk heb betoogd is één van de voorwaarden voor toepassing van deze bepaling namelijk dat de leverancier zijn vordering moet blijven behouden en de afnemer de overeengekomen prijs verschuldigd moet blijven. Dit laat onverlet een mogelijke herziening van de maatstaf van heffing vanwege prijsvermindering.



hem aan de afnemer is terugbetaald,<sup>73</sup> hetgeen mij juist voorkomt.<sup>74</sup> Met andere woorden: de volgens het HvJ fiscaal rechtvaardige ongelijkheid kan enkel worden opgeheven door de afnemer via de civielrechtelijke weg actie te laten ondernemen (en terugbetaling van het voorschot terug te vorderen). Met deze conclusie wekt het HvJ de indruk dat de ongelijkheid simpelweg voortvloeit uit het geldende btw-systeem en dat dit anders was geweest als de reikwijdte van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn op die van art. 184-186 Btw-richtlijn zou zijn afgestemd (of vice versa): art. 90 lid 1 Btw-richtlijn schrijft immers geen correctie voor bij een 'wijziging in de elementen'. Gelet op de redactie van art. 90 Btw-richtlijn en die van art. 184-186 Btw-richtlijn kan ik dit begrijpen.<sup>75</sup> Bedoelde lacune lijkt derhalve enkel door een actief ingrijpen van de Uniewetgever te kunnen worden weggenomen (door de redactie van bedoelde bepalingen op elkaar af te stemmen).

Echter: ik waag te betwijfelen of dit de juiste oplossing is met het oog op de ratio van art. 90 Btw-richtlijn (het belasten van de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie) en art. 184-185 Btw-richtlijn (het vergroten van de precisie van de aftrek). Het opnemen van een nieuwe categorie in art. 90 Btw-richtlijn (bijvoorbeeld 'het niet verrichten van de prestatie') zou aan de ratio van bedoelde bepaling immers afbreuk doen. Dit geldt ook voor het uitsluiten van de spiegelbeeldige categorie (zoals 'het niet ontvangen van de prestatie') van art. 185 Btw-richtlijn. Naar mijn idee biedt een beroep op het doeltreffendheidsbeginsel (in samenhang beoordeeld met het neutraliteitsbeginsel) een galantere oplossing. Ik verwijs in dat verband naar het in paragraaf 2.3.2.1.3 behandelde Reemtsma-arrest.<sup>76</sup> Daarin oordeelde het HvJ in het licht van 'art. 203-btw' met zoveel woorden dat wanneer de ontvanger van de factuur moeite ondervindt om via de civielrechtelijke weg terugbetaling te vorderen van (ten onrechte) gefactureerde btw, hij onder omstandigheden de vordering rechtstreeks tot de belastingdienst zou moeten kunnen richten. Met andere woorden: als FIRIN er niet in zou slagen terugbetaling te vorderen van haar leverancier, dan zou zij de mogelijkheid

<sup>73</sup> R.o. 56-57.

<sup>74</sup> Zie in dit verband uitgebreid paragraaf 3.3.1.

<sup>75</sup> Vgl. Van de Ven en Van Esdonk (2012, paragraaf 2.1 en 2016, paragraaf 4.1). Zij lijken van een ander uitgangspunt uit te gaan. Specifiek met betrekking tot de btw-behandeling van vouchers wordt naar hun mening niet aan btw-heffing toegekomen als geen prestatie wordt verricht, omdat geen handeling (onder bezwarende titel) plaatsvindt als bedoeld in art. 2 Btw-richtlijn. Zij verwijzen hierbij naar HvJ 18 juli 2007, nr. C-277/05, V-N 2007/34.25 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), waarin bedragen die als voorschot waren betaald in het kader van een hoteldienst in geval van annulering door de klant volgens het HvJ moesten worden beschouwd als een forfaitaire schadeloosstelling en het rechtstreeks verband met een tegenprestatie ontbrak. Zie ook HvJ 23 december 2015, nrs. C-250/14 en C-289/14, V-N 2016/2.12 (*Air France-KLM en Hop!-Brit Air*), waarin het HvJ bij de verkoop van vliegtickets anders oordeelde door te concluderen dat bij de afgifte van vliegtickets zonder deze te gebruiken wel sprake was van een rechtstreeks verband. In wezen betreft dit de vraag naar de belastbaarheid van een transactie (art. 2 Btw-richtlijn). Deze gaat mijns inziens vooraf aan (en staat derhalve los van) de vraag omtrent de maatstaf van heffing. Indien de (voorgenomen) prestatie eenmaal als belastbaar is aangemerkt en de prestatie uiteindelijk niet wordt verricht, bestaat (behoudens toepassing van art. 90 Btw-richtlijn) naar mijn mening geen recht op teruggaaf van btw. In dat geval zou de belastingplichtige naar mijn idee mogelijk nog wel met succes in stelling kunnen brengen dat (achteraf gezien) het vereiste rechtstreekse verband voor belastbaarheid ontbreekt.

<sup>76</sup> HvJ 15 maart 2007, nr. C-35/05, V-N 2007/15.10 (*Reemtsma*). Zie ook HvJ 26 april 2017, nr. C-564/15, V-N 2017/37.23 (*Farkas*).



moeten hebben een rechtstreekse vordering jegens de belastingdienst in te stellen. Ik voel daar wel wat voor.<sup>77</sup>

Noemenswaard in dit verband is dat er op dit moment<sup>78</sup> twee Duitse zaken (met een soortgelijk feitencomplex) aanhangig zijn bij het HvJ, die betrekking hebben op de in deze paragraaf behandelde problematiek. Deze zaken zijn bij het HvJ geregistreerd onder nummers C-660/16 (Achim Kollross) en C-661/16 (Erich Wirtl). In eerstgenoemde zaak staat onder meer de vraag centraal of lidstaten herziening van de btw en herziening van de aftrek afhankelijk mogen stellen van de terugbetaling van de vooruitbetaling en of de vooruitbetalende partij zich met een vordering tot de belastingdienst kan wenden wanneer hij de voortuitbetaling niet van de ontvanger ervan kan terugkrijgen. Ook laatstgenoemde zaak handelt over de vraag of lidstaten terugbetaling mogen eisen en stelt tevens de reikwijdte van art. 186 Btw-richtlijn ter discussie.<sup>79</sup>

#### 5.3.2.5 Slotsom

Deze paragraaf staat in het teken van de herziening van de aftrek wegens 'wijzigingen in de elementen die bij de aftrek in aanmerking zijn genomen'. Uit de arresten TETS Haskovo en Gran Via Moinești kan worden opgemaakt dat van gewijzigde omstandigheden sprake is als er niet langer een nauw en rechtstreeks verband bestaat tussen de verwerving van de door een ondernemer betrokken prestatie en zijn belaste handelingen. Dit sluit in mijn optiek naadloos aan bij de doelstellingen van de algehele herzieningsregeling, zijnde het vergroten van de precisie van de aftrek en het waarborgen van de btw-neutraliteit.<sup>80</sup> Dat de in art. 185 Btw-richtlijn genoemde gevallen van herziening louter illustratief zijn, vindt bevestiging in het FIRIN-arrest. Uit dit arrest komt naar voren dat van een 'wijziging in de elementen' ook sprake is als een handeling, ter zake waarvan een vooruitbetaling is gedaan, geen doorgang vindt. In dat geval is van een nauw en rechtstreeks verband tussen de ingekochte prestaties en (beoogde) belaste handelingen eveneens geen sprake meer. Herziening is dan op zijn plaats. Het FIRIN-arrest illustreert daarmee tevens het grootste verschil met art. 90 Btw-richtlijn. Gevoed door de ratio van beide bepalingen zijn de in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn opgesomde gevallen – in tegenstelling tot die van art. 185 Btw-richtlijn – limitatief. Art. 90 lid 1 Btw-richtlijn voorziet niet in de mogelijkheid de maatstaf van heffing te verlagen indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan die aanvankelijk bij het bepalen van de maatstaf van heffing in aanmerking zijn genomen (uiteraard behoudens de aldaar genoemde gevallen). Gevolg hiervan is dat in bepaalde gevallen – zoals in het geval van de 'niet-verrichte c.q. ontvangen prestatie' – de aftrek bij de afnemer wel moet worden gecorrigeerd, maar de hiermee corresponderende verschuldigdheid van btw bij de leverancier intact blijft. Dit kan in mijn optiek een – naar het systeem van de btw bezien – ontoelaatbare inbreuk op het neutraliteitsbeginsel tot gevolg hebben, welke zich verwezenlijkt als de ontvanger van de factuur niet in staat is bij de uitreiker van de factuur terugbetaling van de vooruitbetaling te vorderen. Immers:

77 Waarbij opgemerkt dat A-G Kokott hier weinig voor lijkt te voelen (zie pt. 49 van haar conclusie bij HvJ 13 maart 2014, nr. C-107/13, V-N 2014/16.21 (FIRIN)).

78 Het moment van het afsluiten van het onderzoek op 31 december 2017.

79 Art. 186 Btw-richtlijn komt aan bod in paragraaf 5.3.6.

80 Paragraaf 5.3.1.5.

doordat de verschuldigdheid van btw niet wordt gecorrigeerd, terwijl de aftrek wel wordt herzien, is de over de gehele bedrijfskolom verschuldigde btw niet langer evenredig aan de prijs en komt de btw ten laste van de bedrijfskolom, hetgeen anders is wanneer de betrokken ondernemers de mogelijkheid hebben om civiele rechtsmiddelen aan te wenden teneinde terugbetaling te vorderen. Met het oog op het neutraliteitsbeginsel verklaar ik mij voorstander van de optie om de vordering rechtstreeks aan de belastingdienst te richten ingeval civiele rechtsmiddelen ontoereikend blijken.

### 5.3.3 Vernietiging, verlies en diefstal

Vernietiging, verlies en diefstal worden in art. 185 Btw-richtlijn in één adem genoemd. Uit de redactie van de bepaling kan worden opgemaakt dat deze categorieën als hoofdregel aanleiding geven tot herziening van de aftrek vanwege een wijziging in de elementen die bij het bepalen van de (aanvankelijke) aftrek in aanmerking zijn genomen. Als afwijking op deze hoofdregel bepaalt art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn vervolgens dat de 'naar behoren bewezen en aangetoonde' vernietiging, verlies of diefstal als uitgangspunt van herziening worden uitgesloten.<sup>81</sup> Als afwijking op de afwijking bepaalt art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn vervolgens weer dat lidstaten bij diefstal toch herziening kunnen eisen.<sup>82</sup> Hierna ga ik volledigheidshalve in op deze categorieën, met als doel deze (en later ook de 'niet-betaling') in de context van de herzieningsregeling te kunnen plaatsen.

Over de vernietiging van goederen heb ik reeds het een en ander opgemerkt. Uit de arresten TETS Haskovo en Gran via Moinești<sup>83</sup> volgt dat een 'vernietiging' alleen dan kwalificeert als een 'gewijzigd element' als de vernietiging niet plaatsvindt met het oog op het verrichten van belaste handelingen in een later stadium. Reden hiervoor is dat in dat geval het rechtstreeks verband tussen de aftrek en het gebruik van de (vernietigde) goederen voor latere activiteiten niet wordt verbroken. Dit zou bijvoorbeeld anders zijn als de vernietiging plaatsvindt door overmacht (de 'onbewuste vernietiging'), in welk geval ingekochte goederen niet meer kunnen en zullen worden gebruikt voor btw-belaste prestaties. Deze benadering past mijns inziens binnen de ratio van de herzieningsregeling (zie voorgaande paragrafen). De andere twee categorieën (diefstal en verlies) zijn hiervoor nog niet aan de orde gekomen. Daarom behandel ik hierna twee uitspraken van het HvJ waarin deze categorieën een (mogelijke) rol spelen. Het gaat om het PIGI-arrest (paragraaf 5.3.3.1) en het BCR Leasing-arrest (paragraaf 5.3.3.2). Wederom rond ik het geheel af met een korte recapitulatie (paragraaf 5.3.3.3).

81 Hoewel tekstueel kan worden volgehouden dat het vereiste 'naar behoren bewezen en aangetoond' alleen betrekking heeft op vernietiging (er staat immers 'aangetoond', daar waar bij verlies 'aangetoond' juist geweest was), kan uit hierna te bespreken rechtspraak worden opgemaakt dat dit vereiste betrekking heeft op alledrie de categorieën.

82 Anders geformuleerd: diefstal vormt als uitgangspunt een 'gewijzigde omstandigheid' die noopt tot herziening van de aftrek, tenzij de diefstal naar behoren bewezen en aangetoond wordt en de lidstaat geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om bij diefstal toch herziening te eisen. Heeft de lidstaat wel gebruik gemaakt van de derogatiebevoegdheid, dan kan een belastingdienst in alle gevallen van diefstal herziening van de aftrek eisen.

83 HvJ 18 oktober 2012, nr. C-234/11, V-N 2012/56.13 (*TETS Haskovo*) en HvJ 29 november 2012, nr. C-257/11, V-N 2013/2.20 (*Gran Via Moinești*) (paragrafen 5.3.2.1 en 5.3.2.2)

5.3.3.1 Het PIGI-arrest<sup>84</sup>

In het PIGI-arrest betrof het een Bulgaarse onderneming die handelde in levensmiddelen. Nadat een aantal goederen waren gestolen, besloot de belastingdienst de aan de gestolen goederen toerekenbare voorbelasting te corrigeren. Grond hiervoor was een nationale bepaling die herziening van de aftrek voorschreef wanneer werd vastgesteld dat goederen ontbraken. Het maakte voor toepassing van deze nationale herzieningsregel niet uit onder welke omstandigheden de diefstal had plaatsgevonden. PIGI ging in beroep. De zaak belandde bij de rechter, die besloot het HvJ om raad te vragen. In het bijzonder wilde de nationale rechter vernemen onder welke omstandigheden sprake is van 'naar behoren bewezen diefstal'.

Na enkele inleidende opmerkingen over aftrek en herziening van btw (zie in dat kader onder meer de hiervoor besproken rechtspraak), overweegt het HvJ aangaande de wijziging van de elementen die voor de btw-aftrek van belang zijn:

“27. Aangezien een gestolen goed door de belastingplichtige niet meer kan worden gebruikt voor later belaste handelingen, vormt diefstal een dergelijke wijziging die in beginsel tot herziening van het uitgeoefende recht op aftrek van de voorbelasting leidt.”

De woorden 'in beginsel' lijken te slaan op art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn, op grond waarvan (naar behoren bewezen en aangetoonde) diefstal als uitgangspunt van de herzieningsregels wordt uitgesloten. Omdat Bulgarije evenwel geacht moest worden gebruik te hebben gemaakt van de derogatiebevoegdheid van art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn,<sup>85</sup> concludeert het HvJ vervolgens – mijns inziens terecht – dat de Bulgaarse belastingdienst niet verplicht was om na te gaan of de betrokken diefstal 'naar behoren bewezen' was.<sup>86</sup> Daarmee was de nationale regeling niet in strijd met de Btw-richtlijn.<sup>87</sup>

Dat de Bulgaarse belastingwet de term 'diefstal' niet kent, en in plaats daarvan in de gevallen waarin 'is vastgesteld dat hoeveelheden goederen ontbreken' herziening voorschrijft, doet volgens het HvJ aan bovenstaande conclusie niet af. Het HvJ overweegt:

“32. Dienaangaande zij opgemerkt dat de lidstaten die gebruikmaken van de hun bij artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de richtlijn geboden mogelijkheid, in hun interne belastingwetgeving bewoordingen kunnen hanteren die niet identiek zijn aan die welke in de machtigingsbepaling van de richtlijn zijn gebruikt, voor zover deze bewoordingen met de door de richtlijn nagestreefde doelstelling overeenstemmen.

33. Het Hof heeft in dit verband gepreciseerd dat de lidstaten bij de uitoefening van de hun door de richtlijn verleende bevoegdheid de wetgevingstechniek mogen kiezen die hun het meest

84 HvJ 4 oktober 2012, nr. C-550/11, V-N 2012/54.14 (PIGI).

85 Waarom de derogatiebevoegdheid wat betreft de hier besproken categorieën enkel beperkt is tot diefstal is mij niet duidelijk. Ik kan mij voorstellen dat de gedachte van de Uniewetgever geweest is dat gestolen goederen nog steeds kunnen leiden tot consumptie. Dit lijkt bij vernietiging en verlies niet aan de orde. Vgl. paragraaf 5.3.5.

86 Uit r.o. 29-30 meen ik te mogen opmaken dat dat diefstal alleen dan geacht moet worden te zijn bewezen en aangetoond als de dader geïdentificeerd en/of veroordeeld is (al lijkt mij deze uitleg wat strikt).

87 R.o. 28-30.

geschikt lijkt. Zij kunnen zich met name ertoe beperken in hun nationale belastingwetgeving de in de richtlijn gebruikte formulering of een gelijkwaardige uitdrukking op te nemen (...).

34. Aangezien het begrip „diefstal” in principe tot het strafrecht behoort, kunnen de lidstaten bewoordingen gebruiken die hun in het kader van de belastingregeling die ertoe strekt, een bepaling van het recht van de Unie op het gebied van herziening van btw uit te voeren, geschikter lijken.

35. Voor zover diefstal tot het „ontbreken” van de betrokken goederen leidt, zodat deze niet meer voor nadien belaste handelingen kunnen worden gebruikt, moeten de nationale belastingregeling en de toepassing ervan door het bevoegde bestuur dan ook worden geacht, een juiste toepassing te geven aan artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de richtlijn.”

Uit deze bijzonder heldere formulering volgt dat lidstaten enige beoordelingsvrijheid hebben wat betreft de invulling van het begrip ‘diefstal’ in het nationale recht, temeer nu dit begrip doorgaans een strafrechtelijke betekenis heeft. Ik zie geen reden om aan te nemen dat dit bij de andere begrippen uit art. 185 Btw-richtlijn anders zou zijn (ik kom daar nog over te spreken), zolang de bewoordingen uit het nationale recht de door de richtlijn nagestreefde doelstellingen maar eerbiedigen.<sup>88</sup> Het gaat hierbij naar mijn smaak in het bijzonder om (het gebrek aan) een verband tussen de aftrek in een eerder stadium en de economische activiteiten van de ondernemer in een later stadium.

#### 5.3.3.2 *Het BCR Leasing-arrest*<sup>89</sup>

Een ander interessant arrest is het BCR Leasing-arrest. BCR Leasing betrof een leasemaatschappij. In het kader van haar activiteiten kocht zij auto's in en stelde deze vervolgens ter beschikking aan gebruikers (de lessees). De aan haar in rekening gebrachte btw met betrekking tot de aankoop van de auto's bracht BCR Leasing volledig in aftrek. Ter zake de door gebruikers verschuldigde leasetermijnen bracht BCR Leasing btw in rekening en voldeed deze aan de belastingdienst. Nadat enkele gebruikers in gebreke bleven ten aanzien van de betaling van de leasetermijnen, zag BCR Leasing zich genoodzaakt om een deel van de leaseovereenkomsten te ontbinden. Op grond van de leaseovereenkomst waren de gebruikers verplicht om de auto vervolgens aan BCR Leasing terug te geven. Ondanks verschillende inspanningen was BCR Leasing niet in staat alle auto's terug te nemen. Omdat voor de ontbonden overeenkomsten ook geen betalingen meer werden geïnd, had BCR Leasing ook geen facturen meer opgesteld en dus ook geen btw meer in rekening gebracht c.q. voldaan. De belastingdienst stelde zich op het standpunt dat het niet kunnen terugnemen van de auto's moest worden aangemerkt als een fictieve (btw-belaste) prestatie (vanwege het ontbreken van de goederen). BCR Leasing was van mening dat de regeling waar de belastingdienst zich op baseerde strijdig moest worden geacht met het Unierecht. Het geschil belandt bij het HvJ.

Het HvJ oordeelt dat de in de Btw-richtlijn opgenomen regelingen met betrekking tot fictieve leveringen (art. 16 en 18 Btw-richtlijn) geen toepassing vinden als geleasede auto's niet meer in bezit kunnen worden gekregen. Als motivering voert het HvJ op dat

<sup>88</sup> In dezelfde zin: HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, *V-N* 2014/27.21 (*Almos*), r.o. 21.

<sup>89</sup> HvJ 17 juli 2014, nr. C-438/13, *V-N* 2014/40.20 (*BCR Leasing*).

simpelweg niet aan de in deze bepalingen gestelde voorwaarden wordt voldaan. Zo vindt art. 16 Btw-richtlijn geen toepassing, omdat de auto's niet kunnen worden beschouwd als bestemd voor de privédoeleinden van de ondernemer of zijn personeel, het bezit van de auto's door de gebruikers geen gevolg is van een overdracht om niet (maar enkel te wijten is aan onrechtmatig gedrag van de gebruikers) en de auto's niet kunnen worden beschouwd als bestemd voor 'andere dan bedrijfsdoeleinden'.<sup>90</sup> Om de verwijzende rechter toch een bruikbaar antwoord te geven overweegt het HvJ vervolgens:

"32. Ten slotte dient (...) te worden gepreciseerd dat het herzieningsmechanisme dat in de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn is neergelegd, integrerend deel uitmaakt van de bij de deze richtlijn vastgestelde regeling voor aftrek van de btw (...). De voorgaande overwegingen doen dus geen afbreuk aan het ontstaan van een eventueel recht van de belastingdienst om van een belastingplichtige herziening te verlangen onder de daartoe door de btw-richtlijn gestelde voorwaarden."

Het is jammer dat het HvJ deze visie niet nader toelicht. Het HvJ laat namelijk in het midden welke categorie het voor ogen heeft.<sup>91</sup> Het komt mij voor dat een herziening in casu in ieder geval niet kan worden gebaseerd op de grond van 'geannuleerde aankopen' en 'verkregen rabatten'. Zo worden de leveranciers van de auto's en BCR Leasing niet teruggeplaatst in hun oorspronkelijke positie (de koop van de leaseauto's heeft plaatsgehad en wordt niet ongedaan gemaakt) en is er evenmin sprake van een prijsvermindering. Ook de in art. 185 lid 2 Btw-richtlijn opgenomen categorieën lijken op het eerste gezicht moeilijk toepasbaar. Zo is van een 'vernietiging' geen sprake, aangezien de auto's er simpelweg nog zijn. Voor een kwalificerende 'onttrekking' lijkt ook geen ruimte. Hetzelfde geldt voor verlies. Hoewel een definitie van het begrip 'verlies' ontbreekt, lijkt deze categorie immers op voorhand te zijn uitgesloten, ervan uitgaande dat het verlies (zo daar sprake van zou zijn) naar behoren bewezen en aangetoond had kunnen worden (art. 185 lid 2 Btw-richtlijn). Diefstal daarentegen zou wel een optie kunnen zijn. Gelet op de ruime beoordelingsvrijheid van de lidstaten omtrent het begrip 'diefstal' (zie het hiervoor besproken PIGI-arrest), dunkt het mij dat het niet meer kunnen bezitten over in het kader van de onderneming betrokken goederen (de auto's), buiten de schuld van de belastingplichtige om,<sup>92</sup> omdat deze al dan niet wederrechtelijk in bezit zijn gekomen van een derde (de lessee), moet worden aangemerkt als 'diefstal' in de zin van art. 185 Btw-richtlijn. Hiervan lijkt in het onderhavige

<sup>90</sup> R.o. 26.

<sup>91</sup> Benadrukt moet worden dat het in onderhavige arrest gaat om (herziening van) de aftrek van btw bij BCR Leasing (als afnemer). Daarmee heeft de overweging van het HvJ betrekking op de rechtsverhouding tussen de leverancier van de leaseauto's en BCR Leasing centraal staat. Het HvJ laat zich niet uit over de fiscale gevolgen in de verhouding tussen BCR Leasing (als leverancier) en de lessees. Het zal niet verbazen dat ook in die relatie herzieningsproblematiek een rol speelt.

<sup>92</sup> Vgl. HvJ 4 oktober 2012, nr. C-550/11, V-N 2012/54.14 (PIGI), r.o. 36.

geval sprake te zijn.<sup>93</sup> In het verlengde van het hiervoor besproken PIGI-arrest doet hieraan in mijn optiek niet af dat onder nationaal (straf)recht verschillende nuances op vormen van diefstal kunnen bestaan.<sup>94</sup> Hoewel de 'onbetaald gebleven handelingen' prima facie uitgesloten lijken (ik heb geen aanleiding om te veronderstellen dat BCR Leasing haar leveranciers niet heeft betaald), zou deze categorie mogelijk toch een rol kunnen spelen (zie in dat verband uitvoerig paragraaf 5.3.4.4). Tot slot zou kunnen worden gedacht aan de meer overkoepelende categorie van een 'wijziging in de elementen' (de niet in art. 185 Btw-richtlijn genoemde categorieën).<sup>95</sup>

#### 5.3.3.3 Slotsom

Dat vernietiging, verlies en diefstal tot de 'wijzigingen in de elementen' moeten worden gerekend, komt mij, gelet op hetgeen eerder besproken (paragrafen 5.3.1-5.3.2), juist voor. Goederen (maar ook diensten<sup>96</sup>) die worden vernietigd, verloren gaan, of worden gestolen lenen zich immers niet meer om te kunnen worden gebruikt voor het verrichten van btw-belaste handelingen. Wat betreft de categorie van diefstal is het vermeldenswaard dat (in het licht van art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn) lidstaten volgens het HvJ niet verplicht zijn om gelijke bewoordingen in de nationale wetgeving op te nemen om hetzelfde resultaat te bereiken dat de Btw-richtlijn nastreeft. Ik heb geen aanleiding om te veronderstellen dat lidstaten deze vrijheid niet hebben daar waar het de andere categorieën betreft (in het bijzonder de eveneens in bedoelde bepaling opgenomen categorie van de 'onbetaald gebleven handelingen'). Voorwaarde is wel dat de door een lidstaat gebezigde bewoordingen overeenstemmen met de doelstellingen die Btw-richtlijn voor ogen staat.

#### 5.3.4 Geannuleerde aankopen, verkregen rabatten en onbetaald gebleven handelingen

Uit voorgaande paragrafen is naar voren gekomen dat het doel van de herzieningsregels nauw verband houdt met het doel van de algehele aftrekregeling: het ontlasten van ondernemers van de in het kader van hun onderneming verschuldigde of betaalde btw. Door aan deze doelstelling uitvoering te geven waarborgt het btw-systeem een neutrale belasting van alle economische activiteiten, zolang die activiteiten zelf zijn belast met

93 Ik neem hierbij tot uitgangspunt dat het ter beschikking stellen van de auto's aan de lessees moet worden aangemerkt als een 'verhuur(dienst)' voor de btw en niet moet worden aangemerkt als een 'levering'. Voor de afweging wanneer sprake is van een dienst of levering, zie bijvoorbeeld HvJ 16 februari 2012, nr. C-118/11, V-N 2012/17.18 (*Eon Aset Menidjmun*) en HvJ 4 oktober 2017, nr. C-164/16, V-N 2017/55.12 (*Mercedes-Benz Financial Services*). Immers: zou sprake geweest zijn van een levering, dan had in mijn optiek herziening van de aftrek bij BCR Leasing niet voor de hand gelegen, nu de auto's in dat geval btw-belast zouden zijn doorverkocht aan de lessee en er dus een rechtstreeks verband had bestaan tussen de aftrek op de inkoop en de btw-belaste handelingen in een later stadium.

94 In Nederland zou in strikte zin namelijk geen sprake zijn van diefstal, maar van verduistering. Onder verduistering wordt verstaan het zich opzettelijk toe-eigenen van een goed dat geheel of ten dele aan een ander toebehoort, welk goed zich anders dan door misdrijf reeds onder degene bevindt die het goed zich toe-eigent (art. 321 Wetboek van Strafrecht). Dit is bijvoorbeeld het geval als goederen zijn verhuurd.

95 Vgl. HvJ 13 maart 2014, nr. C-107/13, V-N 2014/16.21 (*FIRIN*).

96 Ik denk bijvoorbeeld aan software.

btw. Onderdeel van het systeem is dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de ingekochte goederen of diensten bepalend is voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige (aanvankelijk) mag aftrekken. In het verlengde van deze regels liggen de regels omtrent herziening van de aftrek. Deze zijn door de Uniewetgever in het leven geroepen om de precisie van de aftrek te vergroten, teneinde de neutraliteit van de btw te kunnen garanderen. De door een ondernemer ingekochte prestaties blijven alleen recht geven op aftrek van btw wanneer deze prestaties gebruikt blijven worden voor belaste handelingen. Daarmee is het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik ook bepalend voor de omvang van eventuele herzieningen. De Btw-richtlijn beoogt op deze wijze een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek en het gebruik van de prestaties voor belaste handelingen in een later stadium. Gebleken is dat deze ratio een belangrijke rol speelt bij het beoordelen van casuïstiek.

De vraag die zich aandient is hoe de overige in art. 185 Btw-richtlijn genoemde categorieën passen bij de ratio van de algehele aftrek- en herzieningsregels. In deze paragraaf ga ik nader in op de in art. 185 lid 1 Btw-richtlijn genoemde categorieën van de 'geannuleerde aankopen' en de 'verkregen rabatten'. Ik sta daarnaast stil bij de in art. 185 lid 2 Btw-richtlijn genoemde categorie van de 'handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven'. Het motief om deze categorieën gezamenlijk te behandelen vloeit voort uit het feit dat de evenknieën van deze categorieën liggen verankerd in art. 90 Btw-richtlijn, de spiegelbeeldbepaling van art. 184-186 Btw-richtlijn. Deze paragraaf is als volgt ingedeeld. In paragraaf 5.3.4.1 ga ik in op de geannuleerde aankopen en de verkregen rabatten. Paragraaf 5.3.4.2 handelt over 'niet-betaling', waarna ik in paragraaf 5.3.4.3 specifiek inga op de betekenis van de categorie van de 'geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen'. In dat kader besteed ik volledigheidshalve tevens aandacht aan de positie van de leverancier, daar waar het zijn recht op aftrek betreft (paragraaf 5.3.4.4).<sup>97</sup> Ik rond het geheel af in paragraaf 5.3.4.5.

#### 5.3.4.1 Geannuleerde aankopen en verkregen rabatten

Art. 185 lid 1 Btw-richtlijn schrijft dwingend voor dat de aftrek wordt herzien in geval van geannuleerde aankopen en verkregen rabatten.

Geheel in overeenstemming met de ratio van de bepaling is dat de aftrek wordt herzien als aankopen worden geannuleerd. Deze categorie impliceert namelijk dat partijen zich weer gaan bevinden in de situatie waarin zij zich vóór sluiting van de overeenkomst bevonden (en de aankopen worden geretourneerd aan de leverancier). Aangezien de afnemer in dat geval niet meer over de aankopen kan beschikken, kan van 'gebruik' in het kader van de onderneming ook geen sprake meer zijn. Omdat rechtspraak van het HvJ ten aanzien van de inhoud van de categorie te wensen overlaat, geniet het – zoals ik al liet doorschemeren – mijn voorkeur om, wat de inhoud betreft, een parallel te trekken naar de betekenis van de categorie 'annulering, verbreking en ontbinding' van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn. In paragraaf 3.3.1 heb ik vastgesteld dat de Uniewetgever met annulering, verbreking en

<sup>97</sup> Strikt genomen bevindt deze zich buiten de reikwijdte van deze studie. Zoals ik in paragraaf 1.4 heb opgemerkt heeft het onderzoek als uitgangspunt betrekking op de verhouding tussen de leverancier en de afnemer (in hun enkelvoudige relatie).



ontbinding hoogstwaarschijnlijk één categorie heeft willen beschrijven, namelijk die van de 'ongedaanmaking van de handeling' en dat 'annulering' als zodanig niet bestaat. Dit vindt bevestiging in rechtspraak van het HvJ. Hoewel art. 185 lid 1 Btw-richtlijn niet rept over verbreking of ontbinding, ligt het mijns inziens wel in de rede om deze gevallen onder de reikwijdte van de 'geannuleerde aankopen' te scharen, zodat deze categorie equivalent moet worden geacht aan de 'ongedaanmaking van de handeling'. Met deze uitleg wordt recht gedaan aan het neutraliteitsbeginsel: de 'ongedaanmaking van de handeling' heeft dan immers zowel bij de leverancier als bij de afnemer een correctie tot gevolg. Bovendien heb ik geen reden te veronderstellen dat art. 90 lid 1 Btw-richtlijn een andere (ruimere) betekenis toekomt dan art. 185 lid 1 Btw-richtlijn.

Ook wat betreft de rabatten meen ik dat een gelijkschakeling met art. 90 lid 1 Btw-richtlijn op zijn plaats is. In paragraaf 3.3.3 heb ik beargumenteerd dat zowel een prijskorting (verrekening bij het betalen van de prijs) als een -rabat (een terugbetaling van (een deel van) de prijs) een verlaging van de prijs – een prijsvermindering – behelst waartegen een goed of dienst normaalgesproken wordt aangeboden, waardoor beide gevallen onder het toepassingsbereik van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn vallen. In het verlengde hiervan komt het mij niet meer dan logisch voor om prijskortingen ook onder de reikwijdte van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn te scharen. Steun voor deze opvatting vind ik in de richtlijnsgeschiedenis. In de toelichting op het voorstel voor een Zesde richtlijn werd de korting namelijk nog expliciet als voorbeeld genoemd. Het lijkt mij stug dat op de weg naar de definitieve richtlijntekst is beoogd de kortingen van het toneel te laten verdwijnen. Ervan uitgaande dat onder rabatten tevens kortingen moeten worden verstaan, rijst de vraag hoe deze categorie zich verhoudt tot de ratio van de aftrek- en herzieningsregels. Kenmerkend voor een prijsvermindering is dat de geleverde prestatie bij de afnemer blijft en dus niet teruggaat naar de leverancier. De geleverde goederen en diensten zullen daardoor in de onderneming gebruikt blijven worden, waarbij de aard van het gebruik (vrijgesteld of belast) onveranderd blijft. Dit zou betekenen dat voor herziening van de aftrek geen plaats zou moeten zijn. Door bij een prijsvermindering toch herziening van de aftrek te eisen, lijkt te Uniewetgever de achterliggende gedachte van de herzieningsregels (het vergroten van de precisie van de aftrek) weinig eer aan te doen. Toch is niets minder waar. Ik licht dit in navolgende paragraaf toe.

#### 5.3.4.2 *Niet-betaling als een 'wijziging in de elementen'*

Zoals in paragraaf 3.3 uitvoerig besproken, kenmerken de 'ongedaanmaking van de handeling', de 'niet-betaling' en de 'prijsvermindering nadat de handeling is verricht' zich doordat de leverancier de door hem van de afnemer bedongen vergoeding niet of slechts gedeeltelijk ontvangt. Daarin ligt besloten dat de afnemer de leverancier niet of slechts gedeeltelijk *betaalt*. Bij de ongedaanmaking van de prestatie ligt de niet-betaling besloten in een overeenkomst die strekt tot ongedaanmaking van de handeling. Bij een prijsvermindering komen partijen overeen dat de vergoeding achteraf wordt verminderd (en de leverancier in zoverre afstand doet van zijn vorderingsrecht). Niet-betaling behelst de feitelijke toestand waarin de afnemer heeft opgehouden te betalen (bijvoorbeeld in het geval insolventie) en veronderstelt dat de leverancier zijn vordering geheel blijft behouden.



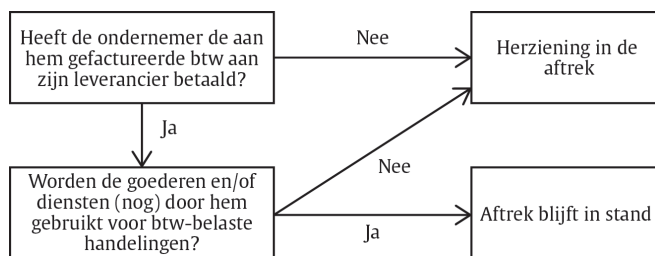
In lijn met het betoog van A-G Kokott in de zaken TETS Haskovo en FIRIN<sup>98</sup> kan worden verdedigd dat het bij de beoordeling of zich ‘wijzigingen in elementen’ hebben voorgedaan in de eerste plaats gaat om de vraag of de verwachtingen, die ten grondslag lagen aan het ontstaan van het recht op aftrek, zich nadien hebben verwezenlijkt. Het komt mij voor dat bij het sluiten van een overeenkomst betaling van de overeengekomen vergoeding tot die verwachtingen behoort (zowel aan de zijde van de leverancier als aan die van de afnemer<sup>99</sup>). Het is dan ook niet voor niets dat de ratio van de algehele aftrekregeling inhoudt dat ondernemers moeten worden ontlast van btw die zij op hun inkopen hebben *betaald*. Ik breng onderstaande overweging uit het Centralan-arrest<sup>100</sup> in herinnering (cursivering van mijn hand):

“51. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft vastgesteld, heeft de aftrekregeling tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of *betalde* BTW (...).”

De aftrekregeling beoogt dus enkel ondernemers te ontlasten die btw hebben betaald.<sup>101</sup> Betaalt een ondernemer niet, dan vormt dit dus een ‘gewijzigd element’ dat aanleiding geeft tot herziening van het recht op aftrek.

Hierbij kan een brug worden geslagen naar de ratio van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn. Deze bepaalt dat een ondernemer niet meer btw verschuldigd kan worden dan het bedrag dat hij zelf uiteindelijk ontvangt. Omgekeerd zou derhalve hetzelfde (moeten) gelden voor de afnemer: hij mag niet meer btw in aftrek brengen dan hij zelf uiteindelijk betaalt. Door niet-betaling als een ‘gewijzigd element’ te beschouwen wordt derhalve een mismatch tussen de leverancier en de afnemer voorkomen.<sup>102</sup> Over de samenhang tussen (de ratio van) art. 90 en art. 184-186 Btw-richtlijn kom ik in paragraaf 7.2 nog uitvoerig te spreken.

Gelet op het vorenstaande kan de herzieningssysteematiek van art. 185 Btw-richtlijn worden vervat in het volgende stroomschema:



98 HvJ 18 oktober 2012, nr. C-234/11, V-N 2012/56.13 (TETS Haskovo), pt. 25-28 van de conclusie en HvJ 13 maart 2014, nr. C-107/13, V-N 2014/16.21 (FIRIN), pt. 34 van de conclusie.

99 Behoudens gevallen van fraude, in welk geval überhaupt geen recht op aftrek ontstaat.

100 HvJ 15 december 2005, nr. C-63/04, V-N 2005/61.19 (Centralan) (paragraaf 5.3.1.1).

101 Sterker: ondernemers die geen btw zijn verschuldigd of hebben betaald *kunnen* ook niet van deze btw worden ontlast; de btw moet eerst een ‘last’ vormen.

102 Zie ook de conclusie van A-G Saugmandsgaard Øe van 12 oktober 2017 in de bij het HvJ aanhangige zaak T-2 (nr. C-396/16, V-N 2017/51.18.34).

Hieruit volgt dat de vraag naar herziening (en de vraag naar de 'gewijzigde elementen') in feite een dubbele toets behelst; aan de vraag naar het gebruik van de ingekochte goederen en/of diensten gaat de vraag naar betaling vooraf. Dit verklaart mijns inziens waarom naast de 'ongedaanmaking van de handeling' tevens de 'prijsvermindering' en de 'niet-betaling' aanleiding geven tot herziening van de aftrek.

#### 5.3.4.3 Onbetaald gebleven handelingen

Dit brengt mij tot de vraag naar de grondslag voor de categorie 'niet-betaling'. Anders dan art. 90 lid 1 Btw-richtlijn, wordt 'niet-betaling' als zodanig niet in art. 185 Btw-richtlijn genoemd. Wel rept art. 185 Btw-richtlijn over 'handelingen die geheel of gedeeltelijke onbetaald zijn gebleven'. Meer specifiek rijst de vraag of 'niet-betaling' met deze categorie gelijkgeschakeld moet worden. Deze vraag is uiterst relevant, omdat de categorie van de onbetaald gebleven handelingen, anders dan de andere categorieën (behoudens 'diefstal'), in art. 185 Btw-richtlijn qua systematiek een andere (wispelturige) plaats inneemt. Deze kan als volgt worden samengevat:

	Art. 184-185 Btw-richtlijn <sup>1</sup>
<b>Hoofregel<sup>2</sup></b>	De aftrek wordt <i>wel</i> herzien (art. 184 en 185 lid 1)
<b>Afwijking (uitgangspunt)</b>	De aftrek wordt <i>niet</i> herzien (art. 185 lid 2 eerste alinea)
<b>Afwijking op de afwijking</b>	De aftrek wordt <i>wel</i> herzien (art. 185 lid 2 tweede alinea)

- 1 Met de woorden 'in afwijking van' in art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn suggereert de Uniewetgever dat de aldaar genoemde categorieën tevens onder art. 185 lid 1 Btw-richtlijn vallen. De woorden 'met name' in die bepaling geven vervolgens aanleiding te veronderstellen dat de onbetaald gebleven handelingen ook onder de reikwijdte van art. 184 Btw-richtlijn vallen.
- 2 Daar waar ik in het vervolg refereer aan de 'hoofregel' doel ik op art. 184 en 185 lid 1 Btw-richtlijn (wél herziening). Omdat art. 185 lid 1 Btw-richtlijn onbetaald gebleven handelingen vervolgens als uitgangspunt van de hoofregel uitsluit, doel ik met 'uitgangspunt' voortaan op de 'afwijking op de hoofregel' (géén herziening). De 'afwijking op de afwijking' staat weer equivalent aan de 'afwijking op het uitgangspunt' (wél herziening).

Hoewel het op het eerste gezicht zeer verleidelijk is om 'niet-betaling' onder de categorie van de 'handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven' te scharen – de niet-betalende afnemer laat de handeling van de leverancier immers onbetaald – moet worden opgemerkt dat over de grondslag twijfel zou kunnen bestaan. Zo beargumenteert A-G De Wit in zijn conclusie bij HR 11 juli 2008, *BNB 2008/283*<sup>103</sup> dat de categorie enkel vanuit de leverancier (wiens handelingen onbetaald blijven) moet worden gezien. Hij onderbouwt zijn visie als volgt (voetnoten zijn niet opgenomen):

"6.11. Correctie van de toegepaste aftrek bij niet betaling door de afnemer lijkt (...) op grond van onderdeel a van artikel 20 eerste lid van de richtlijn [art. 184 Btw-richtlijn; BH] te worden gebaseerd. In onderdeel b [art. 185 Btw-richtlijn; BH] wordt echter expliciet gerefereerd aan handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven. Daarmee wordt de suggestie

<sup>103</sup> Dit arrest heb ik behandeld in paragraaf 4.3.1.1.7.

gewekt dat onderdeel b is bedoeld voor die situatie [van niet-betaling; BH], en niet onderdeel a. Het komt mij voor dat onderdeel b van artikel 20, eerste lid, van de Zesde richtlijn [art. 185 Btw-richtlijn; BH] niet de basis kan zijn voor de hier besproken correctie van de afrek [aftrek; BH] bij de niet betalende afnemer. Onderdeel b lijkt namelijk gericht te zijn op de aftrek van de leverancier. Dit wordt bevestigd door het antwoord van de Commissie van de Europese Gemeenschappen op een vraag van een lid van het Europees Parlement betreffende de fiscale behandeling van de schadevergoeding die een huurder betaalt aan een verhuurder ingeval van diefstal of vernieling van het gehuurde goed:

“In het door het geachte Parlements lid vermelde geval is het mogelijk dat het langlopend huurcontract wordt ontbonden ten gevolge van vernieling of diefstal van het gehuurde goed. In artikel 11, onder c), van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG), wordt bepaald dat in deze omstandigheden de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd. Elke betaling van huur, laat staan van schadevergoeding, verliest dan zijn hoedanigheid van tegenprestatie voor een dienst.

De richtlijn staat de Lid-Staten evenwel toe onder de in artikel 20, lid 1, onder b), gestelde voorwaarden, de verhuurder van het gestolen goed een heffing op te leggen die overeenstemt met de belastingaftrek bij de aankoop van het goed in kwestie.”

6.12. Het geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling wordt in één adem genoemd met de situatie waarin goederen worden vernietigd of gestolen. Duidelijk zal zijn dat in de laatste situatie de voorafrek ten aanzien van die goederen zelf aan de orde is. Naar ik meen geldt dit eveneens voor niet betaalde handelingen. Onderdeel b ziet op de voorafrek bij de leverancier van de niet betaalde handeling. Voor deze zienswijze pleit ook het feit dat de hoofdregel volgens onderdeel b is dat geen correctie plaatsvindt in geval van niet betaalde handelingen. Het zou toch merkwaardig zijn indien volgens de richtlijn als hoofdregel geen correctie zou plaatsvinden bij de niet betalende afnemer, terwijl bovendien als hoofdregel ingevolge artikel 11 C, eerste lid, wel correctie bij de leverancier dient plaats te vinden.

6.13. Met artikel 29, tweede lid, eerste volzin, wordt dan ook in feite uitvoering gegeven aan artikel 20, eerste lid, onderdeel a, van de Zesde richtlijn. Indien reeds het hogere bedrag aan voorbelasting in aftrek is gebracht en later blijkt dat minder wordt voldaan, dient in overeenstemming met artikel 20, eerste lid, onderdeel a de aftrek te worden herzien.”

Aldus is A-G De Wit van oordeel dat art. 20 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn (art. 185 Btw-richtlijn) (de ‘onbetaald gebleven handelingen’) ziet op de herziening van de aftrek bij de leverancier en art. 20 lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn (art. 184 Btw-richtlijn) de basis vormt voor herziening van de aftrek bij de afnemer.<sup>104</sup>

Dit is een interessante gedachte. En hoewel voor dit standpunt in de context van de bepaling wat te zeggen valt (ik kom daarover in navolgende paragraaf te spreken) en de gekozen systematiek (hoofdregel en twee afwijkingen) zou kunnen verklaren (ook daarover later meer), meen ik dat het betoog van de A-G om meerdere redenen niet kan worden aanvaard. De eerste reden houdt verband met de wijzigingen die art. 20 lid 1 Zesde richtlijn heeft ondergaan bij de invoering van de Btw-richtlijn. Zoals eerder opgemerkt, veronderstellen de woorden ‘met name’ in art. 185 lid 1 Btw-richtlijn (de pendant van art. 20 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn) dat de ‘handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven’ (als hoofdregel) ook onder art. 184 Btw-richtlijn (de pendant van art. 20 lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn) vallen (zie ook hiervoor). Daaruit volgt dat art. 184

<sup>104</sup> Ook Terra & Kajus 2017 (paragraaf 10.6.2) lijken hiervan uit te gaan.

Btw-richtlijn ook betrekking heeft op de positie van de leverancier en dus niet beperkt is tot die van de afnemer. Het aanvaarden van het betoog van de A-G zou betekenen dat art. 184 Btw-richtlijn zowel de categorie van 'onbetaald gebleven handelingen' (vanuit de leverancier gezien) als die van 'niet-betaling' (vanuit de afnemer gezien) zou bevatten. Dit zou de duiding van de (gehele) bepaling naar mijn idee nodeloos gecompliceerd maken. Dit is niet wenselijk. De tweede reden (die hiermee verband houdt) ziet op de door mij in voorgaande paragraaf geventileerde gedachte dat 'niet-betaling' door de afnemer moet worden aangemerkt als een 'wijziging in de elementen die voor het bepalen van de aftrek in aanmerking zijn genomen', waardoor art. 185 lid 1 Btw-richtlijn ook betrekking zou moeten hebben op de afnemer. Ook hier geldt dat wanneer het standpunt van de A-G moet worden gevolgd, art. 185 lid 1 Btw-richtlijn twee soorten niet-betaling zou bevatten: één vanuit het perspectief van de leverancier (de 'onbetaald gebleven handelingen') en één vanuit het oogpunt van de afnemer (de niet bij naam genoemde 'niet-betaling'). Om dezelfde reden als hiervoor acht ik dit onwenselijk. Het derde argument heeft (in het verlengde hiervan) te maken met de woordelijke interpretatie van 'handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven'. Hoewel niet uitgesloten kan worden dat deze (ook) betrekking heeft op de positie van de leverancier (hij verricht immers de handeling), komt het mij voor dat de niet-betalende afnemer ('niet-betaling') prima aan deze definitie voldoet: hij laat de handeling (weliswaar verricht door de leverancier) immers onbetaald.<sup>105</sup> Ter verdere onderbouwing merk ik op dat de Engelse tekst van de Btw-richtlijn een meer neutralere term kent. In plaats van handelingen (*supplies*) wordt gesproken van transacties (*transactions*). Dit pleit temeer voor de opvatting dat de 'onbetaald gebleven handelingen' (ook) betrekking hebben op de afnemer van de prestatie. De vierde en vijfde reden hebben betrekking op de opvatting van de A-G dat art. 185 lid 1 Btw-richtlijn enkel op de leverancier gericht is. In de eerste plaats heb ik moeite met de feitelijke onderbouwing van de A-G. Naar mijn idee kan de visie van de A-G niet zonder meer worden gestoeld op het antwoord van de Europese Commissie op de vraag van het betreffende parlementslid (zie citaat). Het antwoord behelst in mijn optiek niet meer dan het standpunt van de Europese Commissie dat een lidstaat de aftrek bij vernieling of diefstal (krachtens art. 20 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn) bij de eigenaar van het goed kan corrigeren. Dat in voornoemd voorbeeld de eigenaar tevens de leverancier was (omdat sprake was verhuur) is iets van feitelijke aard en is in mijn optiek niet ter zake doende. Wanneer de verhuur bijvoorbeeld als een levering had gekwalificeerd, dan had de correctie van de aftrek naar mijn idee bij de huurder (de afnemer) moeten plaatsvinden. In de tweede plaats laten de hiervoor besproken categorieën (paragraaf 5.3.4.1) mijns inziens geen ruimte voor de opvatting dat art. 185 Btw-richtlijn beperkt is tot de leverancier. Het gaat daarbij immers om geannuleerde aankopen en de verkregen rabatten. Art. 185 Btw-richtlijn ziet daarmee zonder twijfel (ook) op de afnemer. Als de bepaling enkel betrekking zou hebben gehad op de leverancier, dan had het voor de hand te spreken van geannuleerde verkopen en verstrekte rabatten. De zesde reden kan worden gevonden in de systematiek van art. 185 lid 2 Btw-richtlijn. Het komt mij voor dat – zou art. 185 Btw-richtlijn betrekking hebben op de leverancier – herziening van de aftrek alleen aan de orde zou moeten kunnen zijn,

105 Uit het PIGI-arrest (HvJ 4 oktober 2012, nr. C-550/11, V-N 2012/54.14) kan bovendien worden opgemaakt dat lidstaten de vrijheid hebben de in art. 185 Btw-richtlijn opgesomde categorieën in eigen woorden in de nationale wetgeving op te nemen.

wanneer de maatstaf van heffing met betrekking tot de handelingen van de leverancier op grond van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn zou zijn verlaagd. Andersom: herziening van de maatstaf van heffing zou niet aan de orde moeten zijn, wanneer lidstaten krachtens art. 90 lid 2 Btw-richtlijn geen herziening van de maatstaf zouden voorschrijven. Het is nu juist opvallend dat beide bepalingen uitgaan van een ander uitgangspunt: wel herziening van de omzet (art. 90 lid 1 Btw-richtlijn) en geen herziening van de aftrek (art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn). Wanneer de bepaling (enkel) betrekking zou hebben op de leverancier, dan had een systematische afstemming meer voor de hand gelegen. De zevende (en meest gewichtige) reden heeft van doen met de idee lidstaten in staat te stellen hoofd te bieden aan art. 90 Btw-richtlijn. Deze bepaling schrijft weliswaar als uitgangspunt voor dat de maatstaf van heffing in geval van niet-betaling wordt verlaagd (lid 1), maar geeft lidstaten tegelijkertijd de ruimte om verlaging van de maatstaf van heffing bij niet-betaling (geheel) uit te sluiten door niet-betaling niet op te nemen in de lijst van gevallen waarin de maatstaf van heffing wordt verlaagd (lid 2).<sup>106</sup> Wanneer een lidstaat gebruikt maakt van deze afwijkingsbevoegdheid en op grond van art. 185 lid 2 Btw-richtlijn niet de mogelijkheid zou hebben om af te wijken van de hoofdregel (art. 184 en 185 lid 1 Btw-richtlijn) (zie hiervoor en hierna<sup>107</sup>), dan zou dit een ontoelaatbare breuk met het neutraliteitsbeginsel van de btw tot gevolg hebben.

Met de visie dat art. 185 Btw-richtlijn niet beperkt is tot de leverancier bevind ik mij in goed gezelschap. In zijn conclusie van 12 oktober 2017 in de thans<sup>108</sup> bij het HvJ aanhangige zaak T-2<sup>109</sup> stelt A-G Saugmandsgaard Øe zich eveneens op het standpunt dat niet-betaling door de afnemer (vanwege het treffen van een schuldeisersakkoord) onder de reikwijdte van de ‘handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven’ valt.<sup>110</sup> Ik citeer:

“70. (...) meen ik dat de verrichtingen waarop de procedure van preventief akkoord betrekking heeft, onder het begrip „handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven” in de zin van artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn vallen (...).

71. Het praktische gevolg van een preventief akkoord is immers dat het de gehele of gedeeltelijke niet-betaling meebrengt van de prijs van de verrichtingen waarop dat preventieve akkoord betrekking heeft. (...)”

Ook A-G Kokott lijkt deze mening te zijn toegedaan. In haar conclusie bij het FIRIN-arrest<sup>111</sup> stelt zij (cursivering van mijn hand):

“47. (...) Dat (...) artikel 185, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn de herziening van de aftrek van voorbelasting in beginsel uitsluit wanneer handelingen geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven. In dat geval behoudt de belastingplichtige dus zijn recht op aftrek van voorbelasting, hoewel *hij helemaal niet heeft betaald.*”

<sup>106</sup> Paragraaf 3.3.6.2.

<sup>107</sup> Paragrafen 5.3.5 en 7.3.1.2.2.

<sup>108</sup> Op het moment van het afsluiten van het onderzoek op 31 december 2017.

<sup>109</sup> Geregistreerd onder nr. C-396/16, V-N 2017/51.18.34 (zie uitvoerig paragraaf 7.2.2.1).

<sup>110</sup> In gelijke zin: getuige de prejudiciële vragen, de verwijzende rechter in HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, V-N *Vandaag* 2017/2753 (*Enzo di Maura*).

<sup>111</sup> HvJ 13 maart 2014, nr. C-107/13, V-N 2014/16.21 (*FIRIN*) (paragrafen 5.3.2.3-5.3.2.4)

Ik kom dan ook tot de gevolgtrekking dat het spiegelbeeld van 'niet-betaling' uit art. 90 lid 1 Btw-richtlijn moet worden gevonden in de categorie van de 'handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven' uit art. 185 Btw-richtlijn.

#### 5.3.4.4 Herziening bij de leverancier?

Nu gevoeglijk mag worden aangenomen dat de categorie van de 'handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven' in ieder geval betrekking heeft op de niet-betalende afnemer, rijst de vraag, gelijk aan het betoog van A-G De Wit, of en in hoeverre ook de leverancier, die met niet-betalende afnemers wordt geconfronteerd, door deze categorie wordt geraakt. Hoewel ik meen dat de herzieningsregels bedoelde situatie zouden moeten ondervangen,<sup>112</sup> twijfel ik of de grondslag wordt gevormd door de categorie van de 'handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven'. Ik verklaar mij nader.

Bij een correctie op de voet van art. 185 Btw-richtlijn aan de zijde van de leverancier denk ik in het bijzonder aan de situatie waarin de aftrek van btw bij de leverancier is gebaseerd op de 'pro rata', zoals bedoeld in art. 173 e.v. Btw-richtlijn. Op grond van deze bepaling wordt de aftrek van btw, in het geval goederen en diensten zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, beperkt tot het gedeelte van de btw dat evenredig is aan eerstbedoelde handelingen. Op grond van art. 174 lid 1 Btw-richtlijn geldt als hoofdregel dat het aftrekbare gedeelte de uitkomst is van een breuk, waarvan de teller bestaat uit 'het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de BTW niet inbegrepen, met betrekking tot handelingen waarvoor (...) recht op aftrek bestaat' en de noemer bestaat uit 'het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de BTW niet inbegrepen, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen en de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat.' Als de maatstaf van heffing achteraf voor bepaalde handelingen wordt aangepast, dan kan mijns inziens worden betoogd dat de herzieningsregels met zich brengen dat (achteraf) ook de pro rata, die op grond van art. 174 Btw-richtlijn is vastgesteld, dienovereenkomstig, naar evenredigheid, moet worden aangepast. Als de vergoeding niet of niet geheel wordt ontvangen, dan is de leverancier bij het bepalen van zijn aftrekrecht op het moment van het doen van btw-aangifte immers uitgegaan van een onjuiste omzet en daarmee ook van een onjuist aftrekpercentage. Het zou daarom binnen het systeem van de btw passen om bij 'niet-betaling' niet alleen een herziening te eisen van de maatstaf van heffing, maar ook een herziening toe te passen op de aftrek van btw die is gebaseerd op de pro rata. Het overgaan tot herziening van de aftrek draagt in dat geval bij aan het vergroten van de nauwkeurigheid van de aftrek en daarmee tevens aan de verwezenlijking van de doelstellingen die door het herzieningsmechanisme wordt nagestreefd.

Er kan echter worden getwijfeld of de grondslag voor bedoelde herziening moet worden gevonden in art. 185 Btw-richtlijn en daarmee in de 'onbetaald gebleven handelingen'. Zoals ik reeds meermalen heb aangegeven geeft de richtlijnsgeschiedenis aanleiding te veronderstellen dat pro rata-correcties gebaseerd zijn op art. 184 Btw-richtlijn (en daarmee

<sup>112</sup> Waaraan mijns inziens de presumptie vooraf gaat dat de niet-betaling bij de leverancier ook heeft geleid tot een vermindering van de maatstaf van heffing ex art. 90 lid 1 Btw-richtlijn.

niet als een wijziging in de elementen kunnen worden beschouwd).<sup>113</sup> Zoals evenwel ook reeds aangegeven, lijkt dit onderscheid gaandeweg te zijn vervaagd,<sup>114</sup> hetgeen ook lijkt te volgen uit het Wolfgang und Dr. Wilfried Rey-arrest.<sup>115</sup> Deze zaak betrof een casus waarbij het recht op aftrek met betrekking tot de aanschaf van een verhuurd gebouw in eerste instantie was bepaald op grond van de omzet-pro rata. Vanwege een verschuiving van het aandeel btw-vrijgestelde verhuur werd vervolgens de in aftrek gebrachte btw op basis van dezelfde methodiek herzien. De Belastingdienst daarentegen was van oordeel dat de correctie van de aftrek had moeten plaatsvinden op grond van een vierkantemeterbenadering.<sup>116</sup> Eén van de vragen die vervolgens door de Duitse belastingdienst werd voorgelegd aan het HvJ is of art. 20 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn (art. 185 Btw-richtlijn) aan een dergelijke wijziging van de berekeningsmethodiek in de weg staat.

Het HvJ overweegt allereerst dat, hoewel art. 20 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn niet uitdrukkelijk voorziet in het geval van een wijziging van de berekeningsmethode van het recht op aftrek, die wordt gebruikt voor goederen en diensten voor gemengd gebruik, het deze evenmin uitsluit. Onder verwijzing naar de context en het doel van de aftrekregeling merkt het HvJ vervolgens op:

“42. De verdeelsleutel en bijgevolg de berekeningsmethode voor het bedrag van de toegepaste aftrek vormen aldus elementen die in aanmerking worden genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, in de zin van art. 20 lid 1 onderdeel b Zesde richtlijn.”

Hieruit kan worden opgemaakt dat, wanneer de grondslag voor de pro-ratacorrectie niet in art. 184 Btw-richtlijn, maar in art. 185 Btw-richtlijn moet worden gevonden,<sup>117</sup> een wijziging van de verdeelsleutel – bijvoorbeeld net als de ‘niet-verrichte c.q. ontvangen prestatie’<sup>118</sup> – een eigen, niet gecodificeerde, categorie vormt onder art. 185 lid 1 Btw-richtlijn, waardoor voor de categorie van de ‘handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven’ als grondslag geen plaats meer lijkt te zijn.<sup>119</sup>

Naast de hiervoor bedoelde pro rata-problematiek kan bij de leverancier ook worden gedacht aan kosten die verband houden met prestaties, waarvan de vergoeding geheel onbetaald is gebleven en de maatstaf van heffing dientengevolge geacht moet worden nihil te bedragen. Betoogd zou kunnen worden dat dit (net als bij prijsverminderingen van 100%)<sup>120</sup> tot gevolg heeft dat, achteraf gezien, sprake is van prestatie ‘om niet’ en de rechtstreeks aan de betreffende prestatie toerekenbare voorbelasting daarom zou moeten worden gecorrigeerd. Toch meen ik dat deze vlieger niet opgaat. Zoals ik in paragraaf 3.3.3.1 heb aangegeven, ben ik van mening dat het achteraf (dat wil zeggen: nadat de handeling is

113 Paragraaf 5.2. Vgl. HvJ 18 juli 2013, nr. C-78/12, V-N 2013/49.16 (*Evita-K*) (paragraaf 5.3.1.4).

114 Zie onder meer HvJ 16 juni 2016, nr. C-186/15, H&L 2016/413 (*Kreissparkasse Wiedenbrück*), r.o. 47.

115 HvJ 9 juni 2016, nr. C-332/14, V-N 2016/32.16 (*Wolfgang und Dr. Wilfried Rey*).

116 Deze methode zou nauwkeuriger zijn dan die op grond van de pro rata, in welk geval de Duitse btw-wetgeving de eerste methodiek voorschreef.

117 Betoogd kan nog worden dat de wijziging in de elementen hier de *verschuiving* (de ‘gebeurtenis’) van het aandeel btw-vrijgestelde verhuur was en daardoor art. 185 Btw-richtlijn van toepassing werd geacht, in plaats van art. 184 Btw-richtlijn.

118 HvJ 13 maart 2014, nr. C-107/13, V-N 2014/16.21 (*FIRIN*) (paragraaf 5.3.2.3).

119 Al zou kunnen worden verdedigd dat sprake is van een dubbele grondslag (vgl. paragraaf 5.3.2.3.1).

120 Vgl. HvJ 27 april 1999, nr. C-48/97, V-N 1999/27.15 (*Kuwait Petroleum*).



verricht) verminderen van de maatstaf van heffing op grond van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn geen afbreuk doet aan het feit dat er op het moment van het verrichten van de prestatie wel een maatstaf van heffing was en de prestatie op dat moment ook geacht moet worden onder bezwarende titel te zijn verricht. Omdat ik daarnaast zou menen dat moet worden aangenomen dat de voor de betreffende prestatie ingekochte goederen en/of diensten op dat moment ook (geacht moeten worden te) zijn 'verbruikt', zou voor herziening van de aftrek in een later stadium naar mijn idee geen ruimte meer zijn.<sup>121</sup>

Ik kom dan ook tot het slotoordeel dat het op zijn minst twijfelachtig is of aan de categorie van de onbetaald gebleven handelingen een hybride karakter moet worden toegedicht. Reden om toch een hybride karakter aan te nemen zou in mijn optiek enkel verband (kunnen) houden met de bijzondere plaats van de categorie van de onbetaald gebleven handelingen in art. 185 Btw-richtlijn (zie voorgaande paragraaf). Door de categorie, bezien vanuit de leverancier, als uitgangspunt uit te zonderen van de herzieningsregels zou de Uniewetgever de hiervoor bedoelde correcties (zo ze er zouden zijn) kennelijk als onbillijk hebben beschouwd, hetgeen ik kan begrijpen. Daarnaast deel ik de opvatting van A-G De Wit dat het opmerkelijk is dat de categorie 'niet-betaling' (als invulling van de 'onbetaalde gebleven handelingen') als uitgangspunt is uitgezonderd van de herzieningsregels (en niet in één adem met de 'geannuleerde aankopen' en 'verkregen rabatten' wordt genoemd), terwijl deze onder art. 90 lid 1 Btw-richtlijn als uitgangspunt wél tot een herziening leidt. Zonder hybride karakter zou het volstrekt logisch zijn geweest om de onbetaald gebleven handelingen als uitgangspunt wél onder de herzieningsregeling te scharen. Hoe dan ook: feit is en blijft dat herziening van de aftrek in geval van niet-betaling bij de leverancier mogelijk zou moeten zijn. Dit geldt in mijn optiek mutatis mutandis voor de 'prijsvermindering nadat de handeling is verricht'. Voor de andere in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn genoemde categorie van de 'ongedaanmaking van de handeling' ligt dit genuanceerd, aangezien de prestatie alsdan bij de leverancier terugkomt en de aftrek naar mijn mening vervolgens zou moeten worden beoordeeld in het licht van het nieuwe voorgenomen of daadwerkelijke gebruik van de betreffende goederen en/of diensten. Dit vloeit volgens mij ook voort uit de aard van de betreffende categorieën, zoals opgetekend in het stroomschema in paragraaf 5.3.4.3.

#### 5.3.4.5 Slotsom

Hoewel een correctie van de aftrek bij 'verkregen rabatten' en 'niet-betaling' op het eerste gezicht lijkt te wringen met de ratio van de aftrek- en herzieningsregels, meen ik dat deze

<sup>121</sup> Uit HvJ 17 mei 2001, nrs. C-322/99 en C-323/99, *V-N* 2001/32.21 (*Fischer & Brandenstein*), r.o. 91 kan worden geconcludeerd dat art. 185 Btw-richtlijn veelal toepassing mist wanneer de onderwerpelijke goederen en/of diensten reeds zijn 'verbruikt'. Met het begrip 'verbruik' doel ik op het feit dat het voor het (behouden) van het recht op aftrek noodzakelijk is dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de kosten van betrokken goederen of diensten en specifieke latere handelingen dan wel de gehele economische activiteit van de belastingplichtige. Hiervoor geldt in beide gevallen (uitzonderingen daargelaten) de regel dat de kosten moeten zijn verdisconteerd in de prijs van de belaste handelingen. Zie onder meer HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, *V-N* 2000/44.20 (*Midland Bank*), r.o. 30-31, HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98, *V-N* 2001/15.26 (*Abbey National*), r.o. 28, HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12, *V-N* 2013/17.18 (*Wolfram Becker*), r.o. 19-20, HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08, *V-N* 2009/56.13 (*AB SKF*), r.o. 58-60 en HvJ 16 februari 2012, nr. C-118/11, *V-N* 2012/17.18 (*Eon Aset Menidjmont*), r.o. 48.



categorieën met recht moeten worden aangemerkt als een 'gewijzigd element' in de zin van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn. Reden hiervoor is dat de algehele aftrekregeling tot doel stelt enkel ondernemers te ontlasten van btw op inkopen die zij hebben *betaald*. Al verdient de redactie van art. 185 Btw-richtlijn bepaald geen schoonheidsprijs, ben ik van oordeel dat gevoeglijk mag worden aangenomen dat 'niet-betaling' synoniem is aan de 'onbetaald gebleven handelingen' uit art. 185 lid 2 Btw-richtlijn. Ik twijfel echter of deze categorie een hybride karakter toekomt, in die zin dat zij ook geacht moet worden betrekking te hebben op de leverancier, wiens klanten niet hebben betaald. Dit zou in ieder geval wel de bijzondere plaats van de 'onbetaalde gebleven handelingen' in art. 185 Btw-richtlijn kunnen verklaren.

### 5.3.5 Afwijkingsmogelijkheid bij onbetaald gebleven handelingen

Art. 185 Btw-richtlijn onderscheidt zich ten opzichte van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn onder meer door de systematiek. Waar art. 90 Btw-richtlijn bij niet-betaling<sup>122</sup> herziening als uitgangspunt voorschrijft, geldt onder art. 185 Btw-richtlijn het omgekeerde: uitgangspunt is juist dat géén herziening plaatsvindt (lid 2 eerste alinea).<sup>123</sup> Onder beide bepalingen hebben lidstaten evenwel de mogelijkheid van dit uitgangspunt af te wijken. Art. 90 lid 2 Btw-richtlijn bepaalt dat lidstaten de mogelijkheid hebben om bij niet-betaling géén herziening voor te schrijven<sup>124</sup> en art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn schept de mogelijkheid voor lidstaten om in geval van niet-betaling weer wél herziening te eisen.<sup>125</sup>

In paragraaf 3.3.6 heb ik bij de afwijkingsbevoegdheid van art. 90 Btw-richtlijn uitvoerig stilgestaan. Ik ben daarbij ingegaan op (i) de ratio van de afwijkingsbevoegdheid, (ii) de reikwijdte van de afwijkingsbevoegdheid, (iii) de verhouding van de afwijkingsbevoegdheid tot art. 185 Btw-richtlijn en (iv) de (on)mogelijkheid om bij een 'betaling alsnog' op een eenmaal verrichte herziening terug te komen. Wat betreft de ratio van de afwijkingsbevoegdheid ben ik tot de conclusie gekomen dat deze moet worden gevonden in de mogelijke onzekerheid over de oninbaarheid van een vordering. Over de reikwijdte dient te gelden dat toepassing van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn tot gevolg heeft dat de maatstaf van heffing ook moet worden herzien als een vordering niet-definitief oninbaar is,<sup>126</sup> dat wil zeggen: met een 'redelijke waarschijnlijkheid' niet zal worden voldaan (c.q. moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig). Als lidstaten deze mate van onzekerheid niet willen accepteren, dan geeft art. 90 lid 2 Btw-richtlijn hun twee opties: zij kunnen herziening van de maatstaf van heffing geheel uitsluiten, ofwel (binnen de grenzen van het redelijke) de herziening van niet-betaling in onzekere gevallen uitstellen. Gaat een lidstaat voor de tweede optie, dan dient hij te accepteren dat de maatstaf van heffing ook wordt verlaagd als de niet-betaling onzeker is, waarmee de betreffende lidstaat naar mijn idee op de

122 Ik bezig in deze paragraaf enkel de term 'niet-betaling' en spreek niet van 'onbetaald gebleven handelingen'. Ik neem tot uitgangspunt dat – overeenkomstig hetgeen betoogd in paragraaf 5.3.4.3 – beide termen uitwisselbaar zijn.

123 Zie de hiervoor in paragraaf 5.3.4.3 opgenomen tabel.

124 HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, V-N 2014/27.21 (*Almos*), r.o. 23-24.

125 De facultatieve afwijkingsbevoegdheid geldt ook voor de categorie 'diefstal'. Deze laat ik verder ongemoeid.

126 Ik verwijst naar het stroomschema in paragraaf 3.3.6.1.

koop toeneemt dat de btw niet weer kan worden herzien als een vordering later alsnog wordt voldaan (ik kom daarover later in deze paragraaf nog te spreken). Wat betreft de verhouding tot art. 185 Btw-richtlijn heb ik beargumenteerd dat het neutraliteitsbeginsel in principe vergt dat de keuze van een lidstaat om in het kader van art. 90 Btw-richtlijn wel of niet een mate van onzekerheid te accepteren moet worden doorgetrokken naar de voor art. 185 Btw-richtlijn relevante afweging. Dat houdt in: wanneer een lidstaat gebruik maakt van de derogatiebepaling van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn, mag de betreffende lidstaat geen gebruik maken van de afwijkingsbevoegdheid uit art. 185 Btw-richtlijn. Als een lidstaat daarentegen geen gebruik maakt van het recht om van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn af te wijken, dan zou gebruikmaking van de derogatiebepaling van art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn verplicht moeten zijn.

De vraag rijst of ten aanzien van de derogatiebepaling van art. 185 Btw-richtlijn dezelfde uitgangspunten van toepassing zijn. Ik meen dat deze vraag positief moet worden beantwoord. Omdat art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn uitgaat van een van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn tegenovergesteld uitgangspunt, dient mijns inziens hetzelfde te gelden voor de ratio van deze bepalingen: de ratio van art. 185 lid 2 tweede alinea is omgekeerd aan die van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn. Ik licht dit als volgt toe, waarbij ik de afwijking (op de afwijking) van art. 185 lid 2 tweede alinea als startpunt neem. Als lidstaten op grond van deze bepaling besluiten bij niet-betaling toch herziening te eisen, accepteren zij – zoals het geval is bij het uitgangspunt van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn – enige mate van onzekerheid over de oninbaarheid van een vordering. Dit heeft tot gevolg dat als een debiteur onder de afwijkingsbepaling toch nog in staat blijkt een deel van zijn schuld te voldoen, nadat aanvankelijk is vastgesteld dat de vordering als (niet-definitief) oninbaar moet worden aangemerkt, deze niet meer kan worden herzien (door de btw alsnog in aftrek te brengen). Daarmee neemt een lidstaat op de koop toe dat er ten onrechte een herziening van de aftrek plaatsvindt, net zoals volgens het uitgangspunt van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn er ten onrechte een herziening kan plaatsvinden wanneer blijkt dat de vordering toch kan worden geïnd. Om dit te voorkomen kunnen lidstaten er voor kiezen om in alle gevallen van oninbaarheid (dus ook ten aanzien van de definitief oninbare vorderingen) af te zien van de gebruikmaking van de afwijkingsbevoegd en de nationale wet ten aanzien van art. 185 lid 2 Btw-richtlijn ‘gewoon’ in te richten conform het uitgangspunt (géén herziening). Een mate van onzekerheid omtrent de oninbaarheid wordt dan niet geduld: in alle gevallen van niet-betaling wordt dan simpelweg geen herziening geëist.

Het neutraliteitsbeginsel pleit er naar mijn smaak voor om toepassing van art. 185 Btw-richtlijn te laten aansluiten op toepassing van art. 90 Btw-richtlijn. Onder verwijzing naar paragraaf 7.2.2 kan worden betoogd dat toepassing van het uitgangspunt uit art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn vereist dat gebruik wordt gemaakt van de uitzondering van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn. Als een lidstaat er daarentegen voor kiest om af te wijken van het uitgangspunt door in alle gevallen van oninbaarheid herziening van de aftrek te eisen, dan zou herziening ook aan de orde moeten zijn daar waar het de verschuldigde btw betreft (conform art. 90 lid 1 Btw-richtlijn). Samengevat:

Bepaling	Inhoud
Art. 90 lid 1 (uitgangspunt) Art. 185 lid 2 tweede alinea (afwijking)	Btw wordt herzien, ook als vordering niet definitief oninbaar is (enige mate van onzekerheid wordt 'geaccepteerd')
Art. 90 lid 2 (afwijking) Art. 185 lid 2 eerste alinea (uitgangspunt)	Btw wordt niet herzien (enige mate van onzekerheid wordt niet 'geaccepteerd')

Tot slot komt de vraag op of lidstaten, die gebruik hebben gemaakt van de afwijkingsbevoegdheid en bij niet-betaling wél herziening van de aftrek voorschrijven, de mogelijkheid hebben om de belastingplichtige tegemoet te komen door bij een 'betaling alsnog' de gecorrigeerde btw alsnog in aftrek toe te staan. In haar conclusie bij het Enzo di Maura-arrest,<sup>127</sup> dat handelde over toepassing van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn, lijkt A-G Kokott deze vraag positief te beantwoorden. Ik breng in herinnering (en cursiveer):

"64. Indien later alsnog betaling aan de betrokken onderneming volgt – bijvoorbeeld in de loop van of na beëindiging van de insolventieprocedure – dient het bedrag van de verschuldigde belasting bij ontvangst van die betaling opnieuw dienovereenkomstig te worden verhoogd. Dit vloeit reeds voort uit artikel 73 van de btw-richtlijn, op grond waarvan de maatstaf van heffing alles omvat wat de afnemer besteedt als tegenprestatie voor de handelingen in kwestie. *Hetzelfde geldt voor een daarmee corresponderende herziening van de door de afnemer toegepaste aftrek van voorbelasting op grond van artikel 185 van de btw-richtlijn.*"

Anders dan met betrekking tot art. 90 Btw-richtlijn laat de A-G in het midden wat de grond voor herziening van de gecorrigeerde aftrek zou moeten zijn, al lijkt het erop dat deze volgens de A-G moeten worden gevonden in de algemene bepalingen omtrent het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek. Omwille van dezelfde motieven die ik in paragraaf 3.3.6.4 naar voren heb gebracht, meen ik dat aan de juistheid van het betoog van A-G Kokott<sup>128</sup> ernstig kan worden getwijfeld. Toepassing van de herzieningsregels veronderstelt immers dat de regels omtrent initiële aftrek van btw een gepasseerd station zijn, zodat de basis naar mijn idee niet in de algemene aftrekregels kan worden gevonden. Het is wellicht (ook) daarom dat Merckx het alternatieve standpunt huldigt dat de grondslag voor een herziening op de herzieningsverplichting bij een betaling alsnog moet worden gevonden in art. 184 Btw-richtlijn. Zij stelt dat uit deze bepaling duidelijk volgt dat de herziening zowel kan plaatsvinden wanneer de aanvankelijke aftrek te hoog was (de afnemer betaalt de vergoeding niet) als wanneer de aftrek te laag was (de afnemer betaalt alsnog). Dit standpunt kan rekenen op mijn sympathie. Een herziening van de herziening doet immers recht aan het doel van de aftrek- en herzieningsregeling om ondernemers geheel te ontlasten van de door hen in het kader van hun economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw en aldus de precisie van de aftrek te vergroten.<sup>129</sup> In dat kader heb ik mij eerder bovendien voorstander verklaard van de mogelijkheid de aftrek meermalig te herzien,

<sup>127</sup> HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, V-N *Vandaag* 2017/2753 (*Enzo di Maura*).

<sup>128</sup> Er mag gevoeglijk worden aangenomen dat het HvJ eenzelfde opvatting is toegedaan, gegeven het feit dat het deze overweging in het licht van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn tot de zijne gemaakt lijkt te hebben (paragraaf 3.3.6.4).

<sup>129</sup> Zie uitgebreid paragraaf 5.3.1.

zolang het recht op aftrek matcht met het gebruik van de betrokken goederen of diensten (en laat (niet-)betaling nu geen effect hebben op het verband tussen het recht op aftrek en het gebruik van de betrokken goederen of diensten). Toch vrees ik dat de Btw-richtlijn onvoldoende grondslag biedt. Ik maak hierbij in de eerste plaats een vergelijking met art. 187 Btw-richtlijn, de bepaling die regelt dat de herziening voor investeringsgoederen over een aantal jaren wordt gespreid. Ik heb beargumenteerd dat van deze regeling, die een specialis is van art. 185 Btw-richtlijn, een beperkende werking uitgaat. Na de in art. 187 Btw-richtlijn genoemde termijnen zou geen herziening meer aan de orde kunnen zijn: op art. 185 Btw-richtlijn kan niet worden teruggevallen. Een soortgelijke redenering kan worden gevolgd ten aanzien van art. 184 en 185 Btw-richtlijn. Ook hier kan worden betoogd dat sprake is van een generalis – specialis verhouding, zodat op een herziening op grond van de in art. 185 Btw-richtlijn bij naam genoemde categorieën (in het bijzonder de onbetaald gebleven handelingen en diefstal (vanwege hun dubbele vermelding)) niet kan worden teruggenomen door een verwijzing naar art. 184 Btw-richtlijn. Bovendien lijkt uit de richtlijnsgeschiedenis te volgen dat deze categorie in de kern enkel betrekking heeft op de ‘nog niet bekende omstandigheden’ (daar waar het niet de ‘gewijzigde elementen’ betreffen). Het terugvallen op deze categorie lijkt mij derhalve lastig. In de tweede plaats zou het aanvaarden van een correctie op de correctie de betekenis van art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn flink uithollen, nu bedoelde argumenten impliceren dat de aftrek als uitgangspunt te allen tijde gelijk is aan dat wat de ondernemer betaalt, hetgeen onder bedoelde bepaling juist niet het geval is. Daarnaast meen ik dat de door A-G Kokott en Merx geventileerde opvattingen op gespannen voet staan met het rechtszekerheidsbeginsel (de Btw-richtlijn voorziet immers niet in een correctie op de correctie), waaraan terstond moet worden toegevoegd dat aan dit beginsel naar mijn mening een beduidend minder zwaarwegend belang toekomt, aangezien een correctie op de correctie voor de belastingplichtige geen verplichtingen zou meebrengen, maar juist rechten zou scheppen.

### 5.3.6 *Nadere regels door lidstaten vast te stellen*

Art. 186 Btw-richtlijn bevat de opdracht aan de lidstaten om voor toepassing van art. 184-185 Btw-richtlijn nadere regels vast te stellen. Het is onduidelijk wat de reikwijdte is van deze bepaling. Uit het ontstaan van de bepaling, zoals uiteengezet in de inleiding van dit hoofdstuk, volgt dat een soortgelijke bepaling onder de Zesde richtlijn niet bestond. In plaats daarvan kende de Zesde richtlijn (art. 20 lid 1) de toevoeging dat de aftrek ‘op de door de lidstaten vastgestelde wijze’ werd herzien. Daaruit zou met enige lenigheid van geest kunnen worden opgemaakt dat de vrijheid van lidstaten om voorwaarden te stellen met de invoering van de Btw-richtlijn is verbreed. Desondanks komt het mij voor dat geen verschil met de Zesde richtlijn is beoogd. Ik vermoed dan ook dat de verschillen enkel een gevolg zijn van de herschikking van de richtlijn. Daarnaast zou ik ervoor willen pleiten om (zeker daar waar het de in art. 90 Btw-richtlijn bedoelde categorieën betreft) aan art. 186 Btw-richtlijn eenzelfde betekenis toe te kennen als de ‘door lidstaten te stellen voorwaarden’. Er zit mijns inziens namelijk weinig licht tussen het ‘stellen van nadere regels’ en het ‘stellen van voorwaarden’.

Ik volsta hier met een korte samenvatting van mijn eerdere bevindingen (paragraaf 3.3.5). Gebleken is dat de door de lidstaten in het kader van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn te stellen

voorwaarden, waaraan belastingplichtigen moeten voldoen om het recht op verlaging van de maatstaf van heffing te kunnen uitoefenen, beperkt zijn tot die welke de mogelijkheid bieden aan te tonen dat de vergoeding in elk van de in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn opgesomde categorieën niet zal worden ontvangen. Daar waar het in art. 90 Btw-richtlijn draait om het recht van de belastingplichtige om de maatstaf van heffing te verlagen, betreft het in art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn vanzelfsprekend om het recht van de belastingplichtige om in bepaalde situaties de aftrek niet te hoeven herzien en gaat het in art. 185 lid 2 tweede alinea om het recht van de Belastingdienst om in bepaalde situaties btw te kunnen naheffen. Hieruit volgt dat de 'nadere regels' enkel betrekking mogen hebben op het aantonen of zich één van de in art. 185 lid 2 Btw-richtlijn opgesomde gevallen heeft voorgedaan. Lidstaten zijn echter niet volledig vrij in het stellen van voorwaarden of nadere regels. Wanneer een lidstaat niet of onvoldoende heeft voorzien in procedures op grond waarvan bedoelde rechten geldend kunnen worden gemaakt of als een lidstaat wel heeft voorzien in bepaalde regels, maar als gevolg daarvan het behouden van het aftrekrecht onmogelijk of uiterst moeilijk is (bijvoorbeeld omdat de voorwaarden te stringent zijn, waardoor er een inbreuk plaatsvindt op het neutraliteits- en evenredigheidsbeginsel), staat het de belastingplichtige vrij een rechtstreeks beroep te doen op de Btw-richtlijn. De 'nadere regels' mogen aldus geen betrekking hebben op de inhoud van de bepaling; zij mogen uitsluitend zien op de vormvoorschriften waaraan moet worden voldaan om geen herziening van de aftrek te bewerkstelligen, mits zij geen afbreuk doen aan de doeleinden en beginselen van de Btw-richtlijn.

### 5.3.7 Tussenconclusie inhoud van de bepaling

Art. 184-186 Btw-richtlijn bevatten de algemene regels omtrent herziening van de aftrek. Aan toepassing van deze regels wordt alleen toegekomen als aanvankelijk een recht op teruggaaf is ontstaan. Voor het ontstaan van het recht op aftrek is het noodzakelijk dat de goederen en/of diensten, waarop de btw drukt, door een belastingplichtige worden afgenomen. Net als voor de omvang van het recht op aftrek is voor de herziening van de aftrek het voorgenomen of het daadwerkelijke gebruik van de betreffende goederen en/of diensten bepalend. Herziening is met name aan de orde naarmate er een wijziging plaatsvindt in dit gebruik. Kort en goed gaat het dan om een 'wijziging in de elementen die bij de (aanvankelijke) aftrek in aanmerking zijn genomen'. Hiervan is sprake als er niet langer een nauw en rechtstreeks verband bestaat tussen het recht op aftrek en het gebruik van de goederen en/of diensten in een later stadium. Daarmee beantwoordt de herzieningsregeling aan haar doelstelling – zijnde het vergroten van de precisie van de aftrek – welke moet worden beoordeeld tegen de achtergrond van de algehele aftrekregeling, die tot doel heeft de belastingplichtige geheel te ontlasten van de door hem betaalde btw. Heeft een ondernemer geen btw betaald, dan bestaat er geen noodzaak de belastingplichtige daarvan te ontlasten. Het is daarom dat art. 185 Btw-richtlijn ook (de reikwijdte is breder) het onbetaald laten van de vergoeding als hoofdregel beschouwt als een wijziging in de elementen. Immers: zou de aftrek niet worden herzien, dan zou de btw voor de betreffende belastingplichtige subsidiërend uitpakken. In lijn met de ratio van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn dient derhalve te gelden dat een belastingplichtige (uiteindelijk) niet méér btw mag aftrekken dan het btw-bedrag dat hij zelf heeft betaald. De drie in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn opgesomde categorieën worden naar mijn idee allemaal door art. 185

Btw-richtlijn ondervangen. De tweelingzus van de categorie 'niet-betaling' wordt mijns inziens gevonden in de categorie van de 'onbetaald gebleven handelingen'. Aangezien deze categorie voor tweërlei uitleg vatbaar is, kan worden volgehouden dat deze ook vanuit het perspectief van de leverancier kan worden benaderd (en zodoende een hybride karakter moet worden toegedicht), al meen ik dat de argumentatie daarvoor wat dunnetjes is. Dit laat onverlet dat de herzieningsregels, zij het op een andere grond, wel ruimte laten voor een correctie van de btw bij de leverancier. Wat de afwijkingsmogelijkheid bij niet-betaling betreft (art. 185 lid 2 tweede alinea) moet worden vastgesteld dat deze omgekeerd is aan die van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn. De aan laatstgenoemde bepaling ten grondslag liggende uitgangspunten zouden evenwel ook voor art. 185 Btw-richtlijn moeten gelden. Dat betekent dat lidstaten die gebruikmaken van de derogatiebepaling van art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn herziening van de aftrek in alle gevallen van niet-betaling (zowel de definitieve als de niet-definitieve niet-betaling) moeten voorschrijven. Hoewel rechtspraak aanwijzingen biedt voor de opvatting dat lidstaten in de onzekere gevallen bij een latere betaling alsnog aftrek mogen toestaan, kunnen bij de houdbaarheid van deze optie vraagtekens worden gezet. Een (zekerder) alternatief voor lidstaten, die geen onzekerheid wensen te accepteren, is het vasthouden aan het uitgangspunt van art. 185 Btw-richtlijn door niet-betaling geheel van de herzieningsregels uit te sluiten of (mits daarvoor vatbaar) een derogatieverzoek indienen bij de Europese Commissie ex art. 395 lid 2 Btw-richtlijn. Ik heb tot slot betoogd dat de krachtens art. 186 Btw-richtlijn nader te stellen regels eenzelfde betekenis toekomen als de voorwaarden, zoals bedoeld in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn: zij mogen enkel zien op de formaliteiten en aan de inhoud van de bepaling geen afbreuk doen.

#### 5.4 Verhouding tot het rechtskarakter van de btw

Zoals is gebleken stellen de aftrek- en herzieningsregeling tot doel te voorkomen dat de btw voor ondernemers belastend of subsidiërend uitpakt. Daarmee staan zij in de kern garant voor een waarborging van het neutraliteitsbeginsel. De aftrekregeling kent wat betreft de eerbiediging van dit beginsel één groot manco, weliswaar voortvloeiend uit het systeem van de btw, en dat is dat de (omvang van de) aftrek beperkt is tot handelingen die (in een later stadium) aan btw onderworpen zijn. Wanneer bedoelde handelingen niet aan btw zijn onderworpen, omdat zij bijvoorbeeld zijn vrijgesteld, bestaat geen recht op aftrek. Zoals in paragraaf 2.4.6 opgemerkt, heeft dit – daar waar de vrijstelling (en daarmee de beperking van de aftrek) zich niet bevindt aan het einde van de productie- en distributieketen – tot gevolg dat de btw niet langer evenredig is aan de prijs en voor ondernemers belastend uitpakt. Abstraherend van dit manco, dat verband houdt met de aard van het gebruik van ingekochte goederen en/of diensten en bovendien buiten de reikwijdte van dit onderzoek valt, moet voor ogen worden gehouden dat de herzieningsregeling ook een andere dimensie kent. Door 'niet-betaling' aan te merken als een 'wijziging in de elementen' (en dus niet alleen te kijken naar het gebruik van de goederen en/of diensten) wordt (als hoofdregel) bewerkstelligd dat de (uiteindelijke) aftrek van btw samenvalt met het bedrag aan btw dat de ondernemer daadwerkelijk betaalt. Daarmee wordt voorkomen dat de btw voor een (niet-betalende) ondernemer subsidiërend uitpakt, waardoor het neutraliteitsbeginsel wordt gerespecteerd. Wat dat aangaat kan een (omgekeerde) parallel worden getrokken naar de ratio van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn en diens verhouding tot het rechtskarakter

(paragraaf 3.4). Gelijk aan mijn betoog met betrekking tot art. 90 Btw-richtlijn, dient ook ten aanzien van art. 185 Btw-richtlijn te gelden dat de systematiek ervoor zorgt dat eerbiediging van het rechtskarakter in het gedrang kan komen. Wanneer een lidstaat overeenkomstig het uitgangspunt van art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn opteert om niet-betaling uit te sluiten van de herzieningsregeling, heeft de regeling voor niet-betalende afnemers tot gevolg dat de btw feitelijk als een subsidie uitpakt. Daar staat tegenover dat wanneer een lidstaat op grond van de derogatiebepaling van art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn bij niet-betaling toch herziening van de aftrek voorschrijft, hij dit moet doen voor alle gevallen van niet-betaling (dus ook voor de gevallen waarin niet-betaling niet-definitief is). Betaalt een afnemer alsnog, dan lijkt voor een additionele herziening (door wederom aftrek toe te staan) geen ruimte te zijn. Ook dit wringt met het rechtskarakter.

Alles in overweging nemende kom ik – net als met betrekking tot art. 90 Btw-richtlijn – tot de slotsom dat art. 184-186 Btw-richtlijn het rechtskarakter meer dan voldoende eerbiedigen. Ook hier laat deze conclusie onverlet dat de regeling op bepaalde punten wel voor verbetering vatbaar is. Ik denk concreet aan het opnemen van een herziening op de herziening bij een ‘betaling alsnog’.

## 5.5 Samenvatting en conclusies

Dit hoofdstuk staat in het teken van de btw-positie van de afnemer die zijn schulden onbetaald laat. De ondernemer die met betrekking tot de door hem ingekochte goederen en/of diensten btw heeft afgetrokken, behoudt bij niet-betaling op grond van art. 184-186 Btw-richtlijn als uitgangspunt zijn recht op aftrek. Art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn stelt immers dat het recht op aftrek niet wordt herzien voor ‘handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven’, waaronder mijns inziens (tevens) moet worden verstaan de ‘niet-betaling’ gezien vanuit de afnemer. Lidstaten hebben evenwel de mogelijkheid om op grond van de derogatiebepaling van dit uitgangspunt af te wijken, door – net als het uitgangspunt bij de leverancier ex art. 90 lid 1 Btw-richtlijn – toch herziening te eisen. Ik ben van mening dat ‘niet-betaling’ (en daarmee de ‘handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven’) dezelfde betekenis toekomt als het begrip uit art. 90 lid 1 Btw-richtlijn. Deze categorie veronderstelt dat de afnemer niet van zijn betalingsverplichting jegens de leverancier wordt ontslagen. Lidstaten die ‘niet-betaling’ beschouwen als aanleiding om de aftrek te herzien, zullen ook wanneer de niet-betaling niet geheel vaststaat (binnen een redelijke termijn) het recht op aftrek moeten herzien. Ik betwijfel of lidstaten in dat geval bij een ‘betaling alsnog’ de belastingplichtige kunnen toestaan op de herziening terug te komen. Ik ben desondanks van oordeel dat art. 184-186 Btw-richtlijn meer dan voldoende rekening houden met het rechtskarakter van de btw. Met het voorgaande meen ik de in paragraaf 5.1 opgenomen deelvraag (‘Welke btw-gevolgen verbindt het Unierecht aan niet-betaling en hoe verhouden deze zich tot het rechtskarakter van de btw?’), beoordeeld vanuit de afnemer, te hebben beantwoord.





## HOOFDSTUK 6

# Onbetaalde schulden in het nationale recht

### 6.1 Inleiding

Dit hoofdstuk analyseert de btw-positie van de niet-betalende afnemer in het nationale recht en strekt in zoverre tot beantwoording van de in paragraaf 1.3 geformuleerde deelvraag b:

*Welke btw-gevolgen verbindt het nationale recht aan niet-betaling en hoe verhouden deze zich tot het Unierecht en het rechtskarakter van de btw?*

Net als de regeling voor oninbare vorderingen (zie hoofdstuk 4), ligt de regeling voor onbetaalde schulden verankerd in art. 29 Wet OB 1968. Dit artikel luidt (voor zover hier relevant):

- "1. (...)
2. (...)
3. (...)
4. (...)
5. (...)
6. (...)
7. De ondernemer die ingevolge artikel 15 belasting in aftrek heeft gebracht ter zake van aan hem verrichte leveringen van goederen en diensten, wordt het afgetrokken bedrag naar evenredigheid als belasting verschuldigd op het tijdstip waarop komt vast te staan dat hij de vergoeding waarop dat bedrag betrekking heeft, niet of niet geheel zal betalen dan wel geheel of gedeeltelijk heeft terugontvangen. De belasting wordt in ieder geval verschuldigd één jaar na het opeisbaar worden van de vergoeding voor zover deze op dat tijdstip nog niet is betaald. Artikel 14, eerste lid, is van overeenkomstige toepassing.
8. Ingeval de ondernemer, bedoeld in het zevende lid, nadat hij de belasting, bedoeld in dat lid, heeft voldaan alsnog de vergoeding geheel of gedeeltelijk betaalt, ontstaat voor hem op dat tijdstip opnieuw recht op aftrek van de ter zake alsnog voldane belasting als ware het belasting bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel a. Artikel 15 is van overeenkomstige toepassing, waarbij voor de toepassing van artikel 15, vierde lid, eerste volzin, de aftrek plaatsvindt overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop de belasting ter zake van de levering daarvan in rekening is gebracht. Een eventuele herziening van de aftrek ter zake van de belastingstijdvakken tussen het tijdstip waarop het recht op aftrek aanvankelijk en het tijdstip waarop dat opnieuw ontstond, geschiedt in het tijdvak waarin het recht op aftrek opnieuw ontstaat. De toepassing van de tweede en derde volzin geschiedt overeenkomstig de in de desbetreffende tijdvakken geldende wettelijke bepalingen.
9. (...)
10. (...)"

Lid 1-6, 9 en 10 vallen buiten de reikwijdte van dit hoofdstuk.<sup>1</sup> In dit hoofdstuk ga ik enkel in op de btw-gevolgen van 'niet-betaling'.<sup>2</sup> Dat houdt in dat ik niet of slechts beperkt inga op andere nationaalrechtelijke pendanten van de 'gewijzigde elementen' van art. 185 Btw-richtlijn, zoals geannuleerde aankopen, verkregen rabatten, vernietiging, verlies, diefstal, onttrekkingen en de niet-verrichte c.q. ontvangen prestatie. Het voert te ver om deze categorieën (al is het ter onderscheid van de categorie 'niet-betaling') ook onder het nationale recht uit en te na te bestuderen.

Dit hoofdstuk kent de volgende opbouw. In paragraaf 6.2 staat de totstandkomingsgeschiedenis van art. 29 Wet OB 1968 centraal. De inhoud van de bepaling bespreek ik in paragraaf 6.3. De verhouding van de regeling voor onbetaalde schulden tot het (in voorgaand hoofdstuk gevonden) Unierecht en het rechtskarakter van de btw bespreek ik achtereenvolgens in paragrafen 6.4 en 6.5. In paragraaf 6.6 wordt dit hoofdstuk afgesloten met een samenvatting en mijn conclusies.

## 6.2 Ontstaan van de bepaling

Anders dan de regeling voor oninbare vorderingen gaat de geschiedenis van de regeling voor onbetaalde schulden minder ver terug. De regeling behelst namelijk een correctie op de aftrek van de btw (vandaar ook de 'correctie vooraf trek' genoemd), en de aftrek zag pas het licht bij de invoering van de Wet OB 1968. Daarvóór werd de btw geheven als fabrikantenbelasting (Wet OB 1933) en volgens het cumulatief cascadestelsel (Besluit op de omzetbelasting 1940 en Wet OB 1954),<sup>3</sup> zodat een regeling voor onbetaalde schulden geen doel zou treffen.

### 6.2.1 Art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017)

De regeling voor onbetaalde schulden is op 1 januari 1969 bij de Wet OB 1968 ingevoerd. Art. 29 Wet OB 1968 luidde destijds:

- "1. (...)
2. De ondernemer die ingevolge artikel 15 belasting in aftrek heeft gebracht, wordt het afgetrokken bedrag naar evenredigheid als belasting verschuldigd op het tijdstip waarop en voor zover redelijkerwijs moet worden aangenomen dat hij de vergoeding waarop dat bedrag betrekking heeft, niet of niet geheel zal betalen dan wel heeft terugontvangen. De belasting wordt in ieder geval verschuldigd twee jaren na de opeisbaarheid van de vergoeding, voor zover deze op dat tijdstip nog niet is betaald. De verschuldigd geworden belasting wordt op de voet van artikel 14 voldaan.
3. (...)"

1 Lid 1, 2, 4-6 en 10 staan centraal in hoofdstuk 4. Lid 3 en 9 vallen buiten de reikwijdte van dit onderzoek.

2 Door bij 'niet-betaling' de aftrek van btw te herzien, geeft Nederland uitvoering aan de derogatiebepaling van art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn. Het uitgangspunt om 'niet-betaling' uit te sluiten van de herzieningsregels (art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn) (paragraaf 5.3.5) laat Nederland daarmee links liggen.

3 Paragraaf 2.2.

Later, bij wet van 9 maart 1995,<sup>4</sup> werd aan lid 2 toegevoegd dat btw alleen verschuldigd kon worden, indien de ondernemer btw in aftrek had gebracht 'ter zake van aan hem verrichte leveringen van goederen en diensten'.<sup>5</sup> Art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) kwam daarop te luiden (cursivering door mij):

"De ondernemer die ingevolge artikel 15 belasting in aftrek heeft gebracht *ter zake van aan hem verrichte leveringen van goederen en diensten*, wordt het afgetrokken bedrag naar evenredigheid als belasting verschuldigd op het tijdstip waarop en voor zover redelijkerwijs moet worden aangenomen dat hij de vergoeding waarop dat bedrag betrekking heeft, niet of niet geheel zal betalen dan wel heeft terugontvangen. De belasting wordt in ieder geval verschuldigd twee jaren na de opeisbaarheid van de vergoeding, voor zover deze op dat tijdstip nog niet is betaald. De verschuldigd geworden belasting wordt op de voet van artikel 14 voldaan."

De toelichting op art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) is verder erg summier. In de oorspronkelijke memorie van toelichting heeft de wetgever er welgeteld drie zinnen aan gewijd.<sup>6</sup> Deze gaven de tekst van de wet weinig kleur. Er werd enkel opgemerkt dat de bepaling de aftrek bij de afnemer beoogde te corrigeren wanneer op grond van het eerste lid aan de leverancier een teruggaaf werd verleend. Daarmee, en dit kan ook uit de bewoordingen en context van de regeling worden afgeleid, heeft de wetgever met het tweede lid een spiegelbeeldbepaling willen introduceren van het eerste lid.

#### 6.2.2 Art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017)

Anders dan een hernummering van lid 2 naar lid 7 onderging art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) met de invoering van het huidige art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) weinig modificatie.<sup>7</sup> Het aanvankelijk door het Ministerie van Financiën ter internetconsultatie voorgelegde voorstel voor art. 29 lid 7 Wet OB 1968 (vanaf 2017) bevatte een woordelijk gelijke bepaling aan art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017), met dien verstande dat de tweejaarstermijn was vervangen door een éénjaarstermijn. Nadien werd de tekst van lid 7 nog op twee punten aangepast. Ten eerste werd met betrekking tot het tijdstip waarop de correctie moet worden doorgevoerd de frase '(...) op het tijdstip waarop en voor zover redelijkerwijs moet worden aangenomen dat (...) vervangen door '(...) het tijdstip waarop komt vast te staan dat (...)'. Ten tweede werd verduidelijkt dat de correctie plaatsvindt in het geval dat de afnemer de vergoeding 'geheel of gedeeltelijk' heeft terugontvangen. Met de eerste wijziging werd gevolg gegeven aan het verzoek van enkele respondenten op de internetconsultatie (waaronder de NOB) om de bewoordingen van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 af te stemmen op de regeling voor oninbare vorderingen van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017).<sup>8</sup>

4 Wet tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de wijziging van en de invoering van vereenvoudigingsmaatregelen in de Zesde Richtlijn, *Stb.* 1995, 298.

5 *Kamerstukken II* 1993/94, 23 667, nr. 3, p. 10 (MvT).

6 *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr. 3, p. 38 (MvT).

7 Zie over de weg naar art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) en de in dat verband opengestelde internetconsultatie uitvoerig paragrafen 4.2.5 en 4.2.6.

8 Opmerkelijk is dat de NOB voorstelde om de redactie van bedoelde leden juist met behoud van het 'redelijkheids criterium' op elkaar af te stemmen (dus om het redelijkheids criterium in lid 2 te codificeren). Over de vraag of moet worden aangenomen dat daarmee afscheid is genomen van het redelijkheids criterium kom ik nog te spreken (paragraaf 6.3.2.1.2).

Met bedoelde wijzigingen heeft de wetgever de ‘correctie vooraf trek’ derhalve op één lijn willen brengen met de regeling voor het recht op teruggaaf van de leverancier.<sup>9</sup> Dat de wetgever bedoelde regelingen als echte spiegelbeeldbepalingen beschouwt kan worden opgemaakt uit de parlementaire geschiedenis. Ik citeer uit de Nota naar aanleiding van het Verslag:<sup>10</sup>

“Het gaat hier inderdaad om twee aspecten van dezelfde vordering. Enerzijds verkrijgt de leverancier van de goederen of diensten één jaar na het opeisbaar worden van de niet-betaalde vordering recht op teruggaaf van de ter zake van de vordering reeds afgedragen btw en anderzijds moet de ondernemer die de goederen of diensten heeft ontvangen één jaar na het opeisbaar worden van de ter zake niet betaalde vordering de reeds in aftrek gebrachte voorbelasting corrigeren.”

Art. 29 lid 7 Wet OB 1968 vindt zijn basis in art. 184-186 Btw-richtlijn.<sup>11</sup> Anders dan zijn tegenhanger (art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (vanaf 2017)) sluit deze bepaling echter niet naadloos aan bij de bewoordingen van de Btw-richtlijn. Zo heeft art. 29 lid 7 Wet OB 1968 het over het verschuldigd worden van btw ingeval de debiteur de vergoeding ‘niet of niet geheel zal betalen dan wel geheel of gedeeltelijk heeft terugontvangen’, terwijl art. 185 Btw-richtlijn spreekt van ‘geannuleerde aankopen’, ‘verkregen rabatten’ en ‘handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven’. Aangezien het met de invoering van art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) de uitdrukkelijke wens van de wetgever was om de nieuwe regeling ‘voor zover mogelijk’ te laten aansluiten bij de bewoordingen van de Btw-richtlijn,<sup>12</sup> kan het als een gemiste kans worden ervaren dat de wetgever niet ook de redactie van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 heeft aangepast aan de bewoordingen de Btw-richtlijn, of op zijn minst aan die van art. 29 lid 1 Btw-richtlijn.<sup>13</sup> Ik kom daarover nog te spreken in hoofdstuk 8.

Net als bij de regeling voor oninbare vorderingen voorziet de regeling voor onbetaalde schulden in een aanvullende correctie in het geval de ondernemer de vergoeding alsnog (dat wil zeggen: nadat hij een correctie op de voet van lid 7 heeft gemaakt) geheel of gedeeltelijk betaalt (art. 29 lid 8 Wet OB 1968 (vanaf 2017)). De parlementaire toelichting bij deze maatregel is erg summier. In de memorie van toelichting wordt enkel ingegaan op de wijze waarop de correctie moet worden gemaakt.<sup>14</sup>

### 6.2.3 Ratio van de regeling

Men mag gevoeglijk aannemen dat de ratio van de regeling voor onbetaalde schulden gelijk is aan die van de regeling omtrent het recht op teruggaaf van btw: het eerbiedigen van het neutraliteitsbeginsel.<sup>15</sup> Met de regeling wordt bewerkstelligd dat een ondernemer enkel btw in aftrek kan brengen voor zover hij deze ook daadwerkelijk aan zijn leverancier heeft betaald. Anders dan bij de regeling voor oninbare vorderingen lijkt met de invoering

9 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 10-11 (MvT).

10 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 7, p. 18. In dezelfde zin: *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 10-11 en 34 (MvT).

11 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 34 (MvT).

12 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 23 (MvT).

13 Heijnen 2017, paragraaf 3.

14 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 35.

15 Zie ook paragraaf 4.2.7.

van art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) vereenvoudiging van de regeling voor onbetaalde schulden niet als zodanig beoogd te zijn. Dit komt in ieder geval niet naar voren in de parlementaire toelichting. In het parlementair dossier wordt enkel gesproken over het vereenvoudigen van de teruggaafregeling voor oninbare vorderingen. Een pleidooi tot een vereenvoudiging van de regeling bij de afwikkeling van faillissementen vormde voor de wetgever (vooralsnog) geen aanleiding de regeling op bepaalde punten aan te passen. Ik kom daar nog over te spreken.<sup>16</sup>

### 6.3 Inhoud van de bepaling

In deze paragraaf ga ik nader in op de inhoud van de nationale regeling voor onbetaalde schulden. Net als bij de regeling voor oninbare vorderingen bestaat er geen aanleiding te veronderstellen dat de wetgever geheel afscheid heeft willen nemen van de oude regeling. Bij de uitleg van art. 29 lid 7 en 8 Wet OB 1968 val ik daarom geregeld terug op jurisprudentie met betrekking tot 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017).

In paragraaf 6.3.1 staat de vraag centraal onder welke omstandigheden niet-betaling tot herziening van de aftrek leidt. In paragraaf 6.3.2 ga ik in op de vraag op welk tijdstip de correctieverplichting ontstaat en op welke wijze de herzieningsverplichting in faillissement moet worden gekwalificeerd. Paragraaf 6.3.3 staat in het teken van de omvang van de btw-herziening, in het bijzonder bij faillissement van de ondernemer of ingeval de ondernemer een betalingsakkoord sluit met zijn leveranciers. Door de regeling in een breder perspectief te plaatsen (door ook enkele aspecten van het civiele recht in mijn onderzoek te betrekken) hoop ik uiteindelijk een beter waardeoordeel te kunnen vellen over de geldigheid en kwaliteit van de regeling. In paragraaf 6.3.4 sta ik stil bij de situatie waarin de ondernemer de vergoeding alsnog betaalt en er op de herziening moet worden teruggekomen (de herziening van de herzieningsverplichting). Ik sluit af met een tussenconclusie in paragraaf 6.3.5. In iedere paragraaf toets ik de nationale regel aan het Unierecht (de 'verticale toets') en het rechtskarakter van de btw (de 'horizontale toets').

#### 6.3.1 Niet-betaling als grond voor herziening

Art. 29 lid 7 Wet OB 1968 schrijft voor dat de ondernemer die ingevolge art. 15 Wet OB 1968 btw in aftrek heeft gebracht, ter zake van aan hem verrichte leveringen van goederen en diensten, het afgetrokken bedrag naar evenredigheid als belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop komt vast te staan dat hij de vergoeding waarop dat bedrag betrekking heeft (i) niet of niet geheel zal betalen dan wel (ii) geheel of gedeeltelijk heeft terugontvangen. In de parlementaire toelichting merkt de wetgever op dat onder de eerste categorie niet alleen de niet-betaling vanwege financiële moeilijkheden, maar ook de prijsvermindering en de annulering van de transactie kunnen worden gebracht.<sup>17</sup> Dat lijkt mij een juist uitgangspunt wanneer de prijsvermindering en de annulering niet (hoeven te) leiden tot een terugbetaling van de vergoeding: wat betreft de prijsvermindering zou

<sup>16</sup> Paragraaf 6.3.3.2.3.

<sup>17</sup> *Kamerstukken II 2016/17*, 34 554, nr. 3, p. 34-35 (MvT).

dan sprake zijn van een (achteraf verleende) prijskorting<sup>18</sup> en bij de annulering mag er nog geen betaling hebben plaatsgevonden.<sup>19</sup> Mocht wel een terugbetaling van de vergoeding noodzakelijk zijn, dan zouden bedoelde situaties naar mijn idee onder de tweede categorie moeten vallen.

In dit onderdeel ga ik nader in op de gevolgen van niet-betaling. De hiervoor onderscheiden tweede categorie laat ik daarom links liggen. Ook prijskortingen en annuleringen van de transactie, voor zover deze onder de eerste categorie kunnen worden geschaard, laat ik onbehandeld. Achtereenvolgens sta ik stil bij de vraag wat onder niet-betaling moet worden verstaan (paragraaf 6.3.1.1), de systematiek aan de hand waarvan de correctie wegens niet-betaling moet worden gemaakt (paragraaf 6.3.1.2) en de vraag of niet-betaling van ten onrechte gefactureerde btw ook leidt tot een correctie op grond van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 (paragraaf 6.3.1.3). In paragraaf 6.3.1.4 sta ik stil bij de Unierechtelijke aspecten van de regeling. Vervolgens ga ik in op de verhouding van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 tot het rechtskarakter van de btw (paragraaf 6.3.1.5). Dit onderdeel wordt uitgeleid door paragraaf 6.3.1.6.

#### 6.3.1.1 *Gevallen van niet-betaling*

Bij de inhoudelijke bespreking van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (vanaf 2017) (paragraaf 4.3.1) heb ik uitgebreid stilgestaan bij de vraag wat onder 'niet-betaling' moet worden verstaan. In paragraaf 4.3.1.1 heb ik gevallen van (niet-)betaling gecategoriseerd aan de hand van diverse arresten van de Hoge Raad en uitspraken van lagere rechters met betrekking tot art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 (tot 2017). Ik heb daarbij tot uitgangspunt genomen dat het begrip 'niet-betaling' voor toepassing van beide correcties eenzelfde betekenis toekomt<sup>20</sup> en dat bedoelde jurisprudentie haar belang onder art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) niet verloren heeft. Voor de toepassing van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 sluit ik daarom aan bij hetgeen ik in voornoemde paragraaf omtrent art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (vanaf 2017) heb overwogen. Ik heb inzichtelijk gemaakt dat ook in andere situaties dan een reguliere geldelijke betaling sprake kan zijn van een betaling in de zin van art. 29 Wet OB 1968. Deze heb ik getypeerd als de meer 'exotische' gevallen. Ik heb daarbij onder andere een aantal betalingsregelingen (en andere betalingsvormen) de revue laten passeren, die moeten worden betiteld als een 'betaling' in de zin van art. 29 Wet OB 1968. Hierbij valt in het bijzonder te denken aan de rechtsfiguren verrekening, schuldvernieuwing en vermenging. De in art. 29 Wet OB 1968 voorziene correctiemechanismen vinden dan geen toepassing. Dit is anders wanneer een betalingsregeling een kwijtschelding behelst. In dat geval is weliswaar geen sprake van 'niet-betaling', maar moet de fiscale equivalent worden gevonden in de categorie van de 'prijsvermindering'. Daarnaast hoeft het voor een 'betaling' niet altijd de leverancier te zijn die de betaling feitelijk in ontvangst neemt

18 Zulks ter onderscheid van een prijsrabat. Een rabat veronderstelt dat aan de prijsvermindering een feitelijke terugbetaling ten grondslag ligt (vgl. HvJ 29 mei 2001, nr. C-86/99, V-N 2001/35.27 (*Freemans*)).

19 Een prijsrabat en het ongedaan maken van de transactie, waarbij betaling wordt geretourneerd, zouden mijns inziens onder de tweede categorie vallen.

20 Vandaar dat ik bij de behandeling van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) tevens rechtspraak in ogenschouw heb genomen die betrekking had op de debiteur.

(betaling aan een derde) en kan ook een ander dan de afnemer 'betalen' (betaling door een derde) in de zin van art. 29 Wet OB 1968.

Wat betreft deze laatste categorie (de 'betaling door een derde') verdient het opmerking dat zou kunnen worden getwijfeld of zij wel onder het toepassingsbereik van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 valt. Deze bepaling stelt namelijk uitdrukkelijk dat de ondernemer de afgetrokken btw verschuldigd wordt als *hij* (en dus niet een derde) de vergoeding niet betaalt. Een strikte wetstoepassing zou bij een 'betaling door een derde' derhalve tot gevolg hebben dat aan de leverancier weliswaar een recht op teruggaaf wordt toegekend, maar het recht op aftrek niet bij de afnemer kan worden herzien.<sup>21</sup> Ik meen evenwel dat het niet tot een heffingsvacuüm zou moeten komen. Een redelijke wetstoepassing brengt namelijk mee dat een betaling door een derde in fiscale zin wordt toegeschreven aan de debiteur (mits de betaling strekt tot kwijting van de schuldenaar).<sup>22</sup> In haar conclusie in het arrest HR 16 oktober 2009, *BNB 2009/314*<sup>23</sup> huldigt A-G Van Hilten een gelijke opvatting. Een onderbouwend haakje kan volgens haar worden gevonden in de memorie van toelichting bij de Wet OB 1968.<sup>24</sup> Daarin is opgenomen:

"Op grond van het voorgestelde artikel 15 komt de in rekening gebrachte belasting onmiddellijk voor aftrek in aanmerking. In gevallen waarin deze belasting is afgetrokken doch het in rekening gebrachte bedrag niet of niet geheel wordt voldaan, wordt aan de leverancier op grond van het eerste lid teruggaaf van belasting verleend. De voorgestelde bepaling beoogt voor deze gevallen de aftrek bij de afnemer te corrigeren: (...)"

In de woorden 'voor deze gevallen' (die terugslaan op *alle* gevallen waarin de in rekening gebrachte btw – dus ongeacht door wie – niet of niet geheel wordt voldaan) leest A-G Van Hilten dat art. 29 lid 2 1968 (tot 2017), net als art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017), geen toepassing vindt als de vergoeding door een derde geheel of gedeeltelijk wordt voldaan. Ik kan mij in deze lezing vinden.

### 6.3.1.2 Correctie van het afgetrokken bedrag

Volgens de richtlijnsystematiek wordt bij niet-betaling op het eerste gezicht de *oorspronkelijk toegepaste aftrek* gecorrigeerd. Dit veronderstelt dat niet het *recht op aftrek*, maar de *daadwerkelijk genoten aftrek* herzien wordt. Met andere woorden: als het recht op aftrek is ontstaan, maar de ondernemer de btw niet daadwerkelijk heeft afgetrokken of teruggevraagd (en gekregen), dan is voor een verschuldigdheid van btw op grond van niet-betaling geen plaats.<sup>25</sup> Dit uitgangspunt lijkt ook besloten te liggen in art. 29 lid 7 Wet OB 1968. De bepaling heeft het immers over 'de ondernemer die (...) belasting in aftrek heeft gebracht' en het verschuldigd worden van 'het afgetrokken bedrag'.<sup>26</sup> Door de verschuldigdheid niet te

21 De vraag of art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) zo letterlijk moet worden genomen is tevens gesteld door de redactie Vakstudie Nieuws bij Hof Arnhem 2 juni 1983, *V-N 1984/1526*, 21 (zonder overigens de vraag te hebben beantwoord).

22 In gelijk zin: Van Hilten & Van Kesteren 2007, p. 375. Anders: Vervloed 1986, p. 1725.

23 Conclusie van A-G Van Hilten van 1 december 2008, nr. 08/00647, *V-N 2009/2.17*, pt. 5.3.3.8-5.3.3.9.

24 *Kamerstukken II 1967/68*, 9324, nr. 3, p. 38 (MvT).

25 Al weten we inmiddels dat het (materiële) recht op aftrek leidend is (paragraaf 5.3.1) (zie ook hierna).

26 In dezelfde zin: *Kamerstukken II 2016/17*, 34 554, nr. 3, p. 34 (MvT).



koppelen aan het (materiële) recht op aftrek, lijkt de ondernemer die btw-aftrek effectueert zonder daar recht op te hebben onder de reikwijdte van voornoemde bepaling te vallen, en lijkt de ondernemer die wel recht heeft op aftrek, maar dit recht niet heeft geëffectueerd, niet onder bedoelde bepaling te vallen. Dit kan niet bedoeld zijn. De werking van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 zou dan ook niet mogen afhangen van het antwoord op de vraag of een ondernemer feitelijk btw-aftrek heeft genoten, maar zou afhankelijk moeten zijn van de vraag of de ondernemer in eerste instantie recht had op aftrek van btw. Ik voel mij hierin gesteund door rechtspraak van het HvJ. Hoewel het HvJ in het *Evita-K*-arrest<sup>27</sup> eerst nog een formele benadering lijkt te hanteren door te overwegen dat de correctiebepalingen (art. 184 en 185 Btw-richtlijn) enkel van toepassing zijn wanneer voor een belastbare handeling de voorbelasting oorspronkelijk is afgetrokken,<sup>28</sup> stelt het HvJ dat verschuldigdheid alleen aan de orde is ingeval de belastingplichtige vooraf *recht op aftrek* van voorbelasting heeft gehad. Het feit dat de toelichting op art. 29 lid 7 Wet OB 1968 verwijst naar art. 184-186 Btw-richtlijn vormt voor mij vervolgens het aanknopingspunt om de door het HvJ gegeven materiële invulling van de correctiebepalingen door te laten werken naar de Wet OB 1968. Een materiële benadering sluit bovendien aan bij de systematiek zoals die geldt voor de correctie wegens oninbare vorderingen ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968.<sup>29</sup> Door die correctie niet te koppelen aan de daadwerkelijke voldane belasting, maar aan de maatstaf van heffing, wordt bewerkstelligd dat een ondernemer die aanvankelijk geen btw heeft voldaan toch onder de werking van bedoelde bepaling valt.<sup>30</sup>

Dat moet worden uitgegaan van een materiële benadering volgt ook uit rechtspraak omtrent de vraag of een ondernemer het (aanvankelijk) recht op aftrek kan worden ontnomen als op het moment waarop het recht op aftrek moet worden geëffectueerd aanstonds min of meer duidelijk is dat de ondernemer de betreffende vergoeding niet of niet geheel zal betalen. Uit HR 23 januari 1991, *BNB* 1991/64 volgt dat het antwoord op deze vraag negatief luidt. In deze zaak werd enkel geprocedeerd over het aanvankelijke recht op aftrek en niet over art. 29 lid 2 Wet OB (tot 2017). De Hoge Raad overwoog:

“4.1. (...) De omstandigheid dat een belastingplichtige een hem in rekening gebrachte vergoeding niet zal betalen, kan ertoe leiden dat hij de door hem in aftrek gebrachte, op die vergoeding betrekking hebbende belasting ingevolge artikel 29, lid 2, van de Wet verschuldigd wordt, doch brengt niet mee dat hij bedoelde belasting niet in aftrek kan brengen.”

Met andere woorden: het aanvankelijke recht op aftrek mag niet afhankelijk zijn van de toepassing van art. 29 lid 7 Wet OB 1968. Ik kan mij met dit standpunt verenigen. In een

27 HvJ 18 juli 2013, nr. C-78/12, *V-N* 2013/49.16 (*Evita-K*) (paragraaf 5.3.1.4).

28 Art. 184 Btw-richtlijn spreekt immers ook expliciet van herziening van de oorspronkelijk *toegepaste* aftrek.

29 Paragrafen 4.3.1.2 en 4.3.3.1.

30 Materieel gezien vindt de correctie plaats door de maatstaf van heffing te verlagen en bestaat er in zoverre recht op teruggaaf. Een verlaging van de maatstaf van heffing heeft naar mijn smaak enkel het vervallen de verschuldigdheid tot gevolg wanneer de aanvankelijke verschuldigdheid en de niet-betaling samenvallen in hetzelfde tijdvak (in welke geval geen recht op teruggaaf ontstaat). Dit zou zich bijvoorbeeld ook kunnen voordoen bij toepassing van de verleggingsregeling, waarbij de afnemer 100% recht op aftrek heeft. In dat geval zou tegenover de verplichting tot herziening een gelijk recht op teruggaaf (moeten) staan, zodat per saldo niets van de Belastingdienst te vorderen valt.



omgekeerde situatie gaat deze redenering evenwel niet op: zoals betoogd kan art. 29 lid 7 Wet OB 1968 alleen van toepassing zijn als in eerste instantie recht op aftrek is ontstaan. Indien in de hiervoor aangehaalde procedure bijvoorbeeld art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) onderwerp van geschil zou zijn geweest en belanghebbende het aanvankelijke recht op aftrek zou zijn ontzegd, dan was voor verschuldigdheid ex art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) waarschijnlijk geen plaats geweest.

#### 6.3.1.3 Geen correctie van 'art. 37-btw'

In paragraaf 4.3.1.4 heb ik verdedigd dat de leverancier die ten onrechte btw in rekening heeft gebracht, deze btw bij niet-betaling niet op grond van art. 29 lid 1 Btw-richtlijn kan terugvragen, aangezien art. 29 lid 1 Btw-richtlijn in wezen een correctie behelst op de maatstaf van heffing en op grond van art. 37 Wet OB 1968 verschuldigd geworden btw geen maatstaf van heffing als grondslag kent. In het verlengde daarvan ben ik van mening dat het omgekeerde dient te gelden voor de afnemer van de prestatie. Zoals ik hiervoor onder 6.3.1.2 reeds heb betoogd, veronderstelt toepassing van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 namelijk dat de afnemer op grond van art. 15 Wet OB 1968 materieel *recht op aftrek van btw* moet hebben gehad. Zonder dit recht vindt art. 29 lid 7 Wet OB 1968 geen toepassing. Dit heeft tot gevolg dat niet alleen de situatie, waarin een ondernemer ten onrechte 'terecht in rekening gebrachte btw' in aftrek heeft gebracht van de werking van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 wordt uitgesloten, maar ook het geval waarin een ondernemer ten onrechte 'ten onrechte in rekening gebrachte btw' in aftrek heeft gebracht buiten de reikwijdte van onderhavige bepaling valt. Het is immers vaste jurisprudentie dat uitsluitend op grond van art. 37 Wet OB 1968 verschuldigd geworden btw niet voor aftrek in aanmerking komt.<sup>31</sup> Dat de inspecteur onder omstandigheden gehouden is om te berusten in het feit dat de afnemer ten onrechte gefactureerde btw in aftrek heeft gebracht<sup>32</sup> doet aan deze conclusie volgens mij niet af.

#### 6.3.1.4 Verhouding tot het Unierecht

Hoewel de bewoordingen van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 niet woordelijk met de Btw-richtlijn overeenstemmen, meen ik dat de regeling voor onbetaalde schulden conceptueel bezien (voor zover in deze paragraaf besproken) past binnen de door het Unierecht aangegeven grenzen. Met de regeling heeft de wetgever uitvoering gegeven aan de derogatiebevoegdheid die haar krachtens art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn ter beschikking staat. Het is in mijn optiek eveneens een discretionaire bevoegdheid van lidstaten om het begrip

31 Zie bijvoorbeeld HvJ 13 december 1989, nr. C-342/87, *BNB* 1990/237 (*Genius Holding*), r.o. 13, HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98, *V-N* 2000/47.16 (*Schmeink & Cofreth en Strobel*), r.o. 53, HvJ 6 februari 2014, nr. C-424/12, *V-N* 2014/11.18 (*Fatorie*), r.o. 39, HvJ 15 maart 2007, nr. C-35/05, *V-N* 2007/15.10 (*Reemtsma*), r.o. 23, HvJ 26 april 2017, nr. C-564/15, *V-N* 2017/37.23 (*Farkas*), HR 9 mei 1990, *BNB* 1990/238 en Hof Den Bosch 24 juni 2011, *NTFR* 2011/2196. Vgl. HR 8 februari 2008, *BNB* 2008/126.

32 Besluit nr. BLKB2014/704M van de staatssecretaris van Financiën van 6 december 2014 (*Besluit administratieve verplichtingen*), *V-N* 2015/7.16, laatstelijk gewijzigd bij Besluit nr. BLKB2017/7366 van 10 oktober 2017, *V-N* 2017/55.15, paragraaf 3.5.2. Voorwaarde is dat de afnemer niet kan worden verweten dat deze bij de beoordeling van de aan hem uitgereikte factuur niet voldoende zorgvuldig is geweest.

niet-betaling (binnen daartoe door het Unierecht gegeven kaders) uit te leggen en aansluiting te zoeken bij het nationale civiele recht. In mijn optiek zou de werking van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 afhankelijk moeten zijn van de (voor)vraag of de ondernemer aanvankelijk recht op aftrek heeft gehad. Dit is een materiële benadering. Indien en voor zover een richtlijnconforme uitleg te wensen overlaat, meen ik een inbreuk te moeten onderkennen op het Unierecht. Wel in overeenstemming met het Unierecht is dat 'art. 37-btw' van de werking van de bepaling is uitgesloten. Dit lijkt mij niet voor twijfel vatbaar.

#### 6.3.1.5 *Verhouding tot het rechtskarakter*

Ik meen dat het wezen van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 het rechtskarakter van de btw meer dan voldoende respecteert. Door de aftrek bij niet-betaling te corrigeren wordt voorkomen dat de btw voor ondernemers subsidiërend uitpakt (een negatieve last vormt), al had het de voorkeur gehad aansluiting te zoeken bij het (aanvankelijke) recht op aftrek, in plaats van de feitelijk toegepaste aftrek. Hoewel onder verwijzing naar art. 29 lid 7 Wet OB 1968 niet op eventueel ten onrechte gefactureerde en in aftrek gebrachte btw kan worden teruggekomen, meen ik dat dit geen strijdigheid oplevert met het rechtskarakter van de btw. Zoals reeds opgemerkt in paragraaf 4.3.1.6 biedt het leerstuk van de ten onrechte in rekening gebrachte btw zelf voldoende waarborgen om een eventuele spanning met het rechtskarakter op te heffen.

#### 6.3.1.6 *Slotsom*

In deze paragraaf zijn diverse aspecten van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 aan bod gekomen. Ik heb betoogd dat wat betreft het begrip 'niet-betaling' aansluiting moet worden gezocht bij de betekenis ervan onder art. 29 lid 1 Wet OB 1968. Verder heb ik mij voorstander verklaard van een materiële benadering van de verplichting tot herziening. Dit houdt onder meer in dat een ondernemer die aanvankelijk feitelijk geen btw-aftrek heeft genoten, maar daar wel recht op had, naar mijn idee wel door de regeling moet worden geraakt (hetgeen een mogelijk verzoek tot ambtshalve teruggaaf evenwel ongemoeid laat). Ten onrechte gefactureerde btw valt niet onder de reikwijdte van de regeling. Ik ben van oordeel dat de regeling, behoudens het gemis van een materiële benadering, in overeenstemming is met het Unierecht en (conceptueel) meer dan voldoende recht doet aan het rechtskarakter van de btw.

#### 6.3.2 *Ontstaansmoment verplichting tot herziening*

Anders dan bij de teruggaaf van btw bij oninbare vorderingen (art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017)) is voor de 'correctie vooraftrek' geen afzonderlijke bepaling ingericht voor het ontstaansmoment van de herzieningsverplichting. In plaats daarvan bepaalt art. 29 lid 7 Wet OB 1968, in lijn met art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017), dat de ondernemer zijn aftrek moet herzien *op het tijdstip waarop komt vast te staan* dat hij de vergoeding niet of niet geheel zal betalen, met dien verstande dat de btw ieder geval verschuldigd wordt één jaar na het opeisbaar worden van de vergoeding voor zover deze op dat tijdstip nog niet is

betaald. Dit bewijsvermoeden<sup>33</sup> bestond ook al onder art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017), zij het dat voorheen een tweejaarstermijn van kracht was. Nieuw ten opzichte van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) is dat het (voorheen) gecodificeerde redelijkheidscriterium is komen te vervallen.

In de navolgende paragraaf (6.3.2.1) sta ik stil bij de vraag of het redelijkheidscriterium met bedoelde decodificatie tot het verleden moet worden gerekend. Dat het ontstaansmoment van de herzieningsverplichting niet enkel relevant is voor het kunnen nakomen van fiscale verplichtingen komt tot uitdrukking in paragraaf 6.3.2.2. Zo is het in faillissement van groot belang om schulden te categoriseren met het oog op de uitoefening van verhaalsrechten door de schuldeisers. Paragraaf 6.3.2.3 staat vervolgens in het teken van de éénjaarstermijn. In paragrafen 6.3.2.4 en 6.3.2.5 ga ik in op de verhouding tot het Unierecht en het rechtskarakter van de btw. Ik kom tot een slotsom in paragraaf 6.3.2.6.

### 6.3.2.1 *Het redelijkheidscriterium*

Een ondernemer wordt de door hem in aftrek gebrachte btw op grond van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 verschuldigd op het tijdstip waarop de niet-betaling komt vast te staan. Daarmee verschilt de bepaling met art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017), aangezien de correctie op grond van die bepaling reeds ontstond op het moment waarop *redelijkerwijs* moest worden aangenomen dat de vergoeding niet zou worden betaald. Omdat in het leven vrijwel niets zeker is,<sup>34</sup> zou een ondernemer zich op het standpunt kunnen stellen dat een niet-betaling nooit zeker is. Het is derhalve legitiem om de vraag op te werpen of daadwerkelijk afscheid is genomen van het redelijkheidscriterium.

#### 6.3.2.1.1 *Het redelijkheidscriterium tot 2017*

Anders dan art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) gaf art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) concrete aanwijzingen over wanneer een ondernemer wegens niet-betaling gehouden was tot het maken van een correctie. Art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) bepaalde namelijk dat de ondernemer de afgetrokken btw verschuldigd werd op het tijdstip waarop en voor zover *redelijkerwijs* moest worden aangenomen dat hij de vergoeding waarop dat bedrag betrekking had niet of niet geheel zou betalen. Met de codificatie van dit redelijkheidscriterium hoefde dus niet definitief vast te staan dat de vergoeding niet zou worden betaald. Sterker: een strikte lezing zou de conclusie wettigen dat er op dat moment van definitief worden geen plaats meer zou zijn voor een correctie. Het redelijkerwijs moeten aannemen van een niet-betaling gaat immers per definitie aan een definitieve niet-betaling vooraf. Ter illustratie het volgende voorbeeld:

#### *Voorbeeld 6.1*

Ondernemer A heeft een vordering op ondernemer B. De vordering bevat een btw-component. In januari 2017 rijst het gerechtvaardigd vermoeden dat B niet langer aan zijn schulden kan voldoen. In december 2017 wordt dit vermoeden werkelijkheid en komt vast te staan dat B zijn schuld aan A niet kan voldoen.

33 Ik kom nog te spreken over de vraag of de éénjaarstermijn daadwerkelijk als een bewijsvermoeden kan worden opgevat (paragraaf 6.3.2.3).

34 Vgl. paragraaf 3.3.6.1.

In dit voorbeeld moet in januari 2017 redelijkerwijs worden aangenomen dat B de vergoeding aan A niet zou voldoen. Pas in december 2017 is de niet-betaling definitief komen vast te staan. Dit maakt de vraag naar het ontstaansmoment op het eerste gezicht bijzonder relevant. Is ondernemer B te laat als hij de correctie opneemt in zijn aangifte over december 2017? En staat het de Belastingdienst dan vrij om over januari 2017 een naheffingsaanslag op te leggen?

Illustratief is ook Hof Amsterdam 27 januari 1998, *Infobulletin* 1998/343. In de zaak die leidde tot deze uitspraak had belanghebbende in 1992 zijn crediteuren een akkoordvoorstel gedaan en verwerkte hij dit voorstel in zijn jaarcijfers over het jaar 1992. Tevens werd in de jaarrekening vanwege een negatief eigen vermogen opgemerkt dat de activiteiten van de vennootschap zouden worden gestaakt. De Belastingdienst hief daarop de door belanghebbende in aftrek gebrachte btw na op grond van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017). De naheffingsaanslag werd over het jaar 1992 opgelegd. Belanghebbende ageerde tegen de betreffende naheffingsaanslag met als verweer dat de betreffende btw pas in 1993 verschuldigd was geworden, nu – aldus belanghebbende – de crediteurenakkoorden eerst in de loop van 1993 definitief werden. Hof Amsterdam kon belanghebbende in zijn stelling niet volgen. Dat bepaalde crediteuren in reactie op het akkoordvoorstel voorbehouden hadden gemaakt, zodat het akkoord in 1992 niet reeds definitief tot stand gekomen was, deed hier volgens het hof niet aan af. Het hof kwam aldus tot het oordeel dat de inspecteur de btw terecht had nageheven. Ik kan het hof in zijn redenering volgen. De tekst van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) bood immers voldoende houvast voor de stelling van de inspecteur dat de btw reeds verschuldigd was geworden op het moment waarop redelijkerwijs moest worden aangenomen dat er niet zou worden betaald. Dat de niet-betaling pas op een later moment kwam vast te staan, doet aan deze conclusie geen afbreuk.

Toch mag naar mijn idee niet de gevolgtrekking zijn dat de inspecteur in casu als alternatief niet ook over een eerder (in 1991)<sup>35</sup> of later tijdvak (in 1993) een naheffingsaanslag had kunnen opleggen. Ik vind dat een redelijke wetstoepassing namelijk meebrengt dat niet alleen de leverancier,<sup>36</sup> maar ook de afnemer (en de inspecteur<sup>37</sup>) enige mate van beoordelingsvrijheid heeft ten aanzien van de vraag of sprake is van niet-betaling. Deze beoordelingsvrijheid heeft mijns inziens tot gevolg dat een inspecteur niet enkel over het tijdvak waarin de niet-betaling redelijkerwijs is komen vast te staan zijn rechten geldend kan maken, maar ook de mogelijkheid heeft deze over een later tijdvak, dat wil zeggen: waarin de niet-betaling daadwerkelijk is komen vast te staan, uit te oefenen. In voornoemd voorbeeld (6.1) zouden bedoelde correcties volgens mij dus ook nog over december 2017 (en alle tussenliggende tijdvakken) gemaakt moeten kunnen worden.

35 Hoewel de gepresenteerde feiten en omstandigheden daartoe geen aanleiding gaven, kan ik mij voorstellen dat (in situaties als deze) doorgaans (ook) reeds vóór het sluiten van het akkoord moet worden aangenomen dat de debiteur tekort zal schieten in zijn betalingsverplichtingen.

36 Zie uitgebreid paragraaf 4.3.2.1.1.

37 Dat niet alleen een belastingplichtige, maar ook de inspecteur een beroep kan doen op het leerstuk van redelijke wetstoepassing kan worden opgemaakt uit HR 24 oktober 2013, *BNB* 2004/44. Zie voorts De Werd, *Cursus Belastingrecht*.FB.7.1.8.

Deze zienswijze past binnen de door de Hoge Raad gegeven toelichting op het redelijkheidscriterium van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017),<sup>38</sup> waaruit volgt dat aan het redelijkheidscriterium een dynamische betekenis moet worden toegeschreven: binnen een bepaalde bandbreedte in tijd is een leverancier niet te vroeg, maar ook niet te laat met zijn verzoek om teruggaaf van btw. Aangezien de wetgever beoogde art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) het spiegelbeeld te laten zijn van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017),<sup>39</sup> is een gelijklopende benadering van het redelijkheidscriterium niet meer dan een logisch gevolg. In concreto betekent dit dat moet worden aangenomen dat het ontstaansmoment van de herziening van de aftrek zich bevindt tussen het tijdstip waarop redelijkerwijs moet worden aangenomen dat betaling achterwege zal blijven en het verstrijken van het moment waarop in rechte door de schuldeiser geen betaling meer kan worden gevorderd (lees: de niet-betaling definitief wordt). Ik ben van mening dat binnen bedoeld tijdsbestek de ondernemer de herziening dient te maken, maar dat de inspecteur wel de mogelijkheid heeft reeds over een eerder tijdvak, doch binnen bedoelde bandbreedte (bijvoorbeeld het tijdvak waarin de niet-betaling redelijkerwijs is komen vast te staan), rechtmatig na te heffen (terwijl de ondernemer bijvoorbeeld wacht met het maken van een correctie totdat de niet-betaling definitief komt vast te staan). Hierbij zou de inspecteur naar mijn smaak echter niet bevoegd zijn een boete op te leggen (zoals het geval in de hiervoor besproken zaak van het hof), aangezien belanghebbende zelf ook nog *tijdig* de correctie had kunnen doorvoeren en aldus over een pleitbaar standpunt zou beschikken. Ik ben meer van bewust dat het aannemen van een dynamisch ontstaansmoment van de 'correctie vooraf trek', bijvoorbeeld met betrekking tot verrekeningsproblematiek of in faillissement, complicaties kan meebrengen. Ik kom daarover nog te spreken.

Bovenstaande geeft nog geen antwoord op de vraag op *wanneer* redelijkerwijs moet worden aangenomen dat sprake is van niet-betaling. Ook de vraag naar wanneer niet-betaling komt vast te staan is onbeantwoord gebleven. Het antwoord op beide vragen hangt mijns inziens sterk af van de feiten en omstandigheden. Ik verwijs bijvoorbeeld naar Hof Den Haag 13 april 2012, *V-N* 2012/45.21.14. Daarin betrof het een vennootschap die niet langer aan haar betalingsverplichtingen kon voldoen. De vennootschap was onderdeel van een fiscale eenheid. Teneinde aansprakelijkstelling voor de schulden van de vennootschap af te wenden vond er een bestuurswisseling plaats. Niet veel later werd de vennootschap failliet verklaard. Vervolgens werd aan de fiscale eenheid een naheffingsaanslag opgelegd over de periode voorafgaand aan de vermeende verbreking van de fiscale eenheid. Op de vraag op welk tijdstip de situatie zo slecht was dat redelijkerwijs moest worden aangenomen dat de vennootschap haar crediteuren niet kon voldoen, is het hof – die de overwegingen van de rechtbank tot de zijne maakt – van oordeel dat reeds vóór de bestuurswisseling was komen vast te staan dat de vennootschap niet (langer) in staat was haar crediteuren te betalen. Het hof voegt daaraan toe dat deze vraag objectief moet worden benaderd. De stelling van belanghebbende dat zij reden had er op te mogen vertrouwen dat zij na het vinden van een eventuele overnamekandidaat de crediteuren zouden betalen is volgens het hof niet relevant: 'Een mogelijk toekomstige, maar nog onzekere overname maakt

38 HR 16 oktober 2009, *BNB* 2010/208 (paragraaf 4.3.2.1.1).

39 Zie de in paragraaf 6.2.1 aangehaalde wetgeschiedenis. Hetzelfde geldt overigens voor art. 29 lid 7 Wet OB 1968 en art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) (zie paragraaf 6.3.1).

niet dat objectief gezien moet worden aangenomen dat de crediteuren zullen worden betaald.' Hoewel het hof strikt genomen niet de vraag beantwoordt die het zichzelf stelt – het hof beantwoordt immers de vraag wanneer de niet-betaling is komen *vast te staan* in plaats van wanneer de niet-betaling *redelijkerwijs* is komen vast te staan – kan ik mij wel in de aanvliegroute en de conclusie van het hof vinden. Dit neemt niet weg dat het hof de feiten ook anders had kunnen wegen. Het hof had bijvoorbeeld kunnen concluderen dat reeds voorafgaand aan de vermeende verbreking van de fiscale eenheid *redelijkerwijs* was komen vast te staan dat betaling aan de crediteur niet meer zou plaatsvinden, zodat de niet-betaling pas bij het faillissement (hoewel buiten het geding) definitief zou zijn geworden. In situaties van faillissement van de ondernemer kan wat mij betreft aansluiting worden gezocht bij HR 16 oktober 2009, *BNB 2010/208* en hetgeen ik daaromtrent heb overwogen.<sup>40</sup> De vraag naar wanneer betaling niet langer door de crediteuren in rechte kan worden gevorderd, en de failliete ondernemer de in aftrek gebrachte btw moet herzien, zal mijns inziens veelal afhangen van het oordeel van de curator. Hoewel het praktijk is dat de Belastingdienst de curator veelal voor is met het maken van de correctie, zal de curator als beheerder van de failliete boedel op dat ene moment (aldus naar eigen inzicht) zelf de btw-correctie moeten doorvoeren. Ins en outs omtrent de 'correctie vooraftek' bij (een dreigend) faillissement komen uitvoerig aan de orde in paragrafen 6.3.2.2 en 6.3.3.2.

#### 6.3.2.1.2 Het redelijkheids criterium vanaf 2017

Behoudens de vervanging van de tweejaarstermijn door een éénjaarstermijn vormt het vervallen van het woord 'redelijkerwijs' met de invoering van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 op het oog waarschijnlijk de meest ingrijpende wijziging ten opzichte van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) voor de debiteur. Daar waar art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) nog voorschreef dat de 'correctie vooraftek' gemaakt moest worden op het tijdstip waarop en voor zover redelijkerwijs moest worden aangenomen dat de vergoeding niet zou worden betaald c.q. zou worden terugontvangen (zie hiervoor), schrijft art. 29 lid 7 Wet OB 1968 voor dat de verplichting tot herziening ontstaat op het moment waarop komt vast te staan dat de afnemer de vergoeding niet zal betalen of heeft terugontvangen. Of het redelijkheids criterium daarmee tot het verleden moet worden gerekend is nog maar de vraag.

In de artikelsgewijze toelichting bij art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) lijkt de wetgever deze vraag bevestigend te beantwoorden:<sup>41</sup>

"Daarnaast wordt een ondernemer waarvoor op enig moment vast staat dat hij de vergoeding voor de aan hem geleverde goederen of diensten geheel of gedeeltelijk niet zal betalen, op dat tijdstip de ter zake van die prestaties in aftrek gebrachte voorbelasting naar evenredigheid als omzetbelasting verschuldigd. (...) Ook kan er sprake zijn van gehele of gedeeltelijke niet-betaling door de afnemende ondernemer, bijvoorbeeld wanneer deze in financiële moeilijkheden verkeert. Ook in die gevallen moet de reeds afgetrokken voorbelasting naar evenredigheid worden gecorrigeerd op het tijdstip waarop vast komt te staan dat de vordering geheel of gedeeltelijk niet zal worden betaald."

<sup>40</sup> Paragraaf 4.3.2.1.3.

<sup>41</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 34-35 (MvT).

In samenhang gelezen met de wettekst laat deze passage in de parlementaire geschiedenis weinig ruimte voor een andersluidende conclusie. Desondanks meen ik dat de wet niet zo strikt moet worden uitgelegd en het antwoord op de vraag negatief moet luiden. Overeenkomstig hetgeen ik met betrekking tot het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) heb betoogd (paragraaf 4.3.2.1), ben ik van mening dat een redelijke wetstoepassing meebrengt dat het redelijkheidscriterium ook onder het huidige art. 29 lid 7 Wet OB 1968 moet gelden. Ik memoreer dat de decodificatie van het redelijkheidscriterium er enkel op gericht lijkt te zijn om de verplichting tot herziening bij de debiteur woordelijk te doen aansluiten op het recht op teruggaaf bij de crediteur (paragraaf 6.2.2).

Dat de wetgever mogelijk toch ook een redelijke wetstoepassing voor ogen heeft, zou met enige goede wil kunnen worden opgemaakt uit de algemene toelichting bij art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017). Ofschoon het woord 'redelijkerwijs' in de wettekst ontbreekt, wordt in de memorie van toelichting opgemerkt (met cursivering van mijn hand):<sup>42</sup>

"Als spiegelbeeld van de btw-teruggaaf voor oninbare vorderingen voor de ondernemer die de prestatie verricht, bevat de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) een correctiebepaling voor de terugbetaling van de door zijn afnemer in aftrek gebrachte btw. Die correctie vindt plaats wanneer de afnemer naar *redelijkerwijs* moet worden aangenomen, de vergoeding waarop die aftrek betrekking heeft geheel of gedeeltelijk niet zal betalen. Daarbij geldt onder de huidige regeling dat die correctie in ieder geval plaatsvindt bij het verstrijken van twee jaren na het opeisbaar worden van de vergoeding, voor zover deze dan nog niet is betaald. Het kabinet stelt voor deze termijn te verkorten tot één jaar en binnen die termijn alleen een correctie toe te passen *wanneer vaststaat* dat de vergoeding niet zal worden betaald. Hiermee wordt de regeling voor de correctie van door de afnemer in aftrek gebrachte btw op één lijn gebracht met de regeling voor het recht op teruggaaf van de ondernemer die de niet-betaalde prestatie heeft verricht."

Hierbij moet meteen worden opgemerkt dat deze passage voor meer dan een uitleg vatbaar is. Zo is onduidelijk of de wetgever met het woord 'redelijkerwijs' doelt op de voorgestelde regeling (lees: de huidige regeling) of enkel de oude regeling voor ogen had. Volgehouden kan worden dat de woorden 'wanneer vaststaat' enkel betrekking hebben op het voorstel van de wetgever om de tweejaarstermijn te verkorten en als zodanig niet moeten worden opgevat als expliciete nuancering op het redelijkheidscriterium.<sup>43</sup> Daarnaast kan overeenkomstig mijn betoog met betrekking tot art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) ook hier worden verdedigd dat de additionele correctiemogelijkheid (art. 29 lid 8 Wet OB 1968) bij een strikte wetsinterpretatie zinledig zou zijn. Immers: wanneer is komen *vast te staan* dat een ondernemer de vergoeding niet zal betalen, kan van een betaling alsnog geen sprake meer zijn. Aan de mogelijkheid van een 'betaling alsnog' gaat

<sup>42</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 10 (MvT).

<sup>43</sup> Of, zoals Van Vliet 1983 (p. 1381) het in het licht van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) eerder gevat verwoordde: 'aangezien in deze wereld niets zeker is, kan het geruime tijd duren voor vaststaat dat de leverancier de vergoeding niet zal ontvangen.' Dit geldt zelfs wanneer het faillissement van de debiteur geheel is afgewikkeld, aangezien nooit met zekerheid kan worden uitgesloten dat nieuwe middelen beschikbaar komen om schuldeisers te compenseren. Het kan volgens Van Vliet dus niet zo zijn dat wordt vastgehouden aan een strikte wetsinterpretatie. Een redelijkheidscriterium is simpelweg noodzakelijk.



immers de presumptie vooraf dat aanvankelijk onzekerheid bestaat over de betaling.<sup>44</sup> Ook dit maakt dat het redelijkheidscriterium naar mijn mening niet tot het verleden mag worden gerekend.

#### 6.3.2.2 De faillissementsrechtelijke status van de herzieningsverplichting

Als de debiteur in staat van faillissement verkeert kleven er bijzondere aandachtspunten aan de 'correctie vooraf trek'. Eén daarvan betreft de faillissementsrechtelijke kwalificatie ervan. Dit aandachtspunt betreft in wezen de vraag naar welke positie de Belastingdienst inneemt ten opzichte van de overige crediteuren van de failliet. Hoewel dit vraagstuk in principe bij elke belastingschuld opkomt, vergt de 'correctie vooraf trek' vanwege zijn aard bijzondere aandacht. Daarbij moet worden bedacht dat de 'correctie vooraf trek' in faillissement qua omvang veelal behoort tot de grootste schulden (aan de Belastingdienst). In dit onderdeel staat bedoelde vraag centraal. Alvorens in te gaan op de kwalificatie van de 'correctie vooraf trek' (paragraaf 6.3.2.2.2), veroorloof ik mij wederom een uitstapje naar het civiele recht door de relevante faillissementsrechtelijke contouren te schetsen (paragraaf 6.3.2.2.1). Ik sluit af met paragraaf 6.3.2.2.3.

##### 6.3.2.2.1 Drie soorten (boedel)schulden

Zoals in paragraaf 4.3.2.1.2 reeds kort aangestipt dient een schuldeiser bij faillissement van de schuldenaar zijn vordering(en) in principe ter verificatie bij de curator in te dienen, wil hij uiteindelijk kunnen meedelen in de baten van de boedel. Omdat niet alle vorderingen van een schuldeiser in aanmerking komen voor verificatie, bestaat de kans dat sommige crediteuren met lege handen blijven staan. De vraag of een vordering wel of niet verifieerbaar is staat in principe los van de vraag of een schuldeiser ten opzichte van een medeschuldeiser een voorrangspositie geniet (zie eveneens paragraaf 4.3.2.1.2). Dit maakt dat het kwalificatievraagstuk voor een extra dimensie zorgt in de 'rat race' op het vermogen van de debiteur.

##### *Verifieerbare en niet-verifieerbare schulden*

Het kwalificatievraagstuk houdt sterk verband met de vraag ten behoeve van welke schuldeisers het gerechtelijk beslag zijn intrede doet. Kort gezegd komt het erop neer dat schuldeisers, die *ten tijde van de faillietverklaring* een vordering op de schuldenaar hebben (of een vordering op de schuldenaar hebben die is ontstaan door of ná intrede van het faillissement, maar voortvloeit uit een bestaande rechtsverhouding<sup>45</sup>), hun vorderingen ter verificatie kunnen indienen. Deze met het uitspreken van het faillissement te fixeren vorderingen<sup>46</sup> worden derhalve ook wel 'verifieerbare vorderingen' of, voor zover zij zijn ontstaan vóór het intrede van het faillissement, '(pre-)faillissementsvorderingen' genoemd,

44 Dit zou anders kunnen zijn in het – wellicht theoretische – geval, waarin een derde namens de debiteur zorgdraagt voor een betaling, omdat de debiteur bijvoorbeeld in staat van faillissement verkeert, waarbij duidelijk is dat de boedel ontoereikend is om betalingen te doen. Hier kan tegen worden ingebracht dat de enkele mogelijkheid dat een derde de vergoeding namens de debiteur zal voldoen impliceert dat de niet-betaling niet reeds voorshands (definitief) is komen vast te staan.

45 Zie het hierna te bespreken arrest HR 19 april 2013, JOR 2013/224 (*Koot Beheer/Tideman q.q.*).

46 Dit uitgangspunt wordt ook wel het 'fixatiebeginsel' genoemd.



waarbij de rechthebbenden worden aangeduid als 'faillissementsschuldeisers'. Vanuit de failliet gezien wordt gesproken over 'verifieerbare schulden' of '(pre-)faillissementsschulden'. Bij de afwikkeling van het faillissement wordt het boedelactief (na aftrek van bepaalde kosten en andere schulden) onder de faillissementsschuldeisers verdeeld. Van vóór het faillissement stammende vorderingen en schulden moeten de vorderingen en schulden die zijn ontstaan door of ná intrede van het faillissement worden onderscheiden. Schuldeisers van door, tijdens of ná het faillissement ontstane vorderingen kunnen hun vorderingen als uitgangspunt niet ter verificatie bij de curator indienen,<sup>47</sup> tenzij zij voortvloeien uit een ten tijde van het faillissement bestaande rechtsverhouding.<sup>48</sup> Deze vorderingen worden daarom ook wel 'niet-verifieerbare vorderingen' genoemd.<sup>49</sup> Bezien vanuit de gefailleerde spreekt men van 'niet-verifieerbare schulden'.

Het enkele feit dat een vordering niet verifieerbaar is betekent niet dat enig verhaal op het boedelactief is uitgesloten. Ik doel op de zogeheten 'boedelvorderingen'. De Faillissementswet spreekt herhaaldelijk van het begrip 'boedelschuld',<sup>50</sup> maar verzuimt hiervan een definitie te geven. Uit de memorie van toelichting op art. 25-30 Fw blijkt dat het gaat om:

'(...) schulden welke eene onmiddellijke aanspraak op den boedel geven, welke, als komende ten laste van den curator in zijne liquiditeit, door deze onmiddellijk uit den boedel moeten worden voldaan, zonder dat daarvoor verificatie noodig is (...).'<sup>51</sup>

De boedelschuldeiser bekleedt daarmee een bijzondere verhaalspositie: hij kan, net als een schuldeiser buiten faillissement, zijn vordering op een normale wijze verhalen.<sup>52</sup> Dit heeft tot gevolg dat boedelschuldeisers zonder verificatie geheel uit het boedelactief kunnen worden voldaan, voordat het restant onder de faillissementsschuldeisers wordt verdeeld.

#### *Categorieën boedelschulden*

Boedelschulden kunnen worden onderverdeeld in een aantal categorieën.

In de eerste plaats, zo blijkt ook al uit het voorgaande, kunnen boedelschulden ontstaan uit de wet. Tot deze categorie behoren onder andere het salaris van de curator (art. 71 Fw), huur- en pachtschulden (art. 39 lid 1 laatste zin en lid 2 Fw),<sup>53</sup> loon- en premieschulden

47 Bepaalde in de Faillissementswet genoemde vorderingen kunnen wel worden toegelaten tot de verificatievergadering, ook al zijn zij mogelijksterwijs ontstaan ná faillissement (zie bijvoorbeeld art. 37a, 128 en 136 lid 2 Fw).

48 HR 19 april 2013, JOR 2013/224 (*Koot Beheer/Tideman q.q.*).

49 Niet te verwarren met niet-geverifieerde vorderingen. Niet-geverifieerde vorderingen zijn vorderingen die niet zijn erkend als verifieerbare vorderingen. Vgl. art. 121 en 186 lid 1 Fw. Niet-verifieerbare vorderingen geven als uitgangspunt in het geheel geen aanspraak op het boedelactief. Art. 24 Fw bepaalt dat voor verbintenissen van de schuldenaar, ná de faillietverklaring ontstaan, de boedel niet aansprakelijk is dan voor zover deze ten gevolge daarvan is gebaat. Over bedoeld 'baatcriterium' kom ik hierna te spreken.

50 Zie bijvoorbeeld art. 28 lid 3, 39 lid 1 en 40 lid 2 Fw.

51 Van der Feltz-I, p. 384.

52 Ware het niet dat hij ingevolge art. 25 Fw schuldeiser is geworden van de curator q.q. (in zijn hoedanigheid als curator in het faillissement van de gefailleerde) en beslag kan leggen op delen van de failliete boedel die de curator onder zich heeft. Vgl. HR 26 april 1923, NJ 1923/833 en HR 28 november 1930, NJ 1931/253.

53 Daar staat tegenover dat de huurovereenkomst kan worden ontbonden.

(art. 40 Fw) en vaste rechten (art. 17 Wet griffierechten burgerlijke zaken). Daarnaast kan uit art. 24 Fw worden opgemaakt dat verbintenissen van de schuldenaar, na de faillietverklaring ontstaan, een boedelschuld doen ontstaan, indien de boedel ten gevolge van die verbintenissen is gebaat (het zogeheten 'baatcriterium').<sup>54</sup> Een voorbeeld is de schuld voortvloeiende uit een door de failliet (zonder medewerking van de curator) gedane aankoop. Achterliggende gedachte is dat de boedel moet teruggeven, waarmee deze ten koste van een derde is verrijkt, waarmee het boedelactief groter is geworden dan het zou zijn geweest, als de verbintenis niet was ontstaan. Met andere woorden: het ontstaan van de verbintenis moet uiteindelijk voor de boedel voordelig zijn geweest.<sup>55</sup>

In de tweede en derde plaats kunnen boedelschulden ontstaan doordat zij zijn aangegaan door de curator q.q. of omdat zij een gevolg zijn van een handelen van de curator in strijd met een door hem in zijn hoedanigheid na te leven verbintenis of verplichting. Deze laatste twee categorieën zijn relatief nieuw en vergen een blik naar het verleden. Tot aan het hierna te bespreken arrest HR 19 april 2013, *JOR* 2013/224 (*Koot Beheer/Tideman q.q.*) ontstonden boedelschulden tevens door toedoen van de curator (het zogeheten 'toedoen criterium'). Op grond van dit criterium werden niet alleen schulden ontstaan uit een door de curator tijdens het faillissement verrichte rechtshandeling als boedelschuld aangemerkt,<sup>56</sup> maar werden ook verplichtingen die hun oorsprong vonden in een al vóór de faillietverklaring bestaande rechtsverhouding, maar die werden getriggerd door het toedoen van de curator, tot bedoelde categorie gerekend.<sup>57</sup> Illustratief is HR 28 september 1990, *NJ* 1991/305 (*De Ranitz q.q./Ontvanger*), waarin de curatoren een aantal bedrijfsmiddelen verkochten, waarvoor de failliet in het verleden investeringsbijdragen (zogenaamde WIR<sup>58</sup>-premies) had genoten. Omdat de bedrijfsmiddelen binnen een bepaalde termijn werden vervreemd, werd de zogenaamde 'des-WIR' verschuldigd: een desinvesteringbetaling.<sup>59</sup> Op de vraag hoe deze schuld in faillissement moest worden gekwalificeerd oordeelde de Hoge Raad dat de des-WIR als boedelschuld moest worden aangemerkt. Reden hiervoor was dat de schuld was ontstaan als gevolg van de vervreemding van de betreffende bedrijfsmiddelen door de curatoren.<sup>60</sup> In de literatuur is vervolgens flink kritiek geuit op het 'toedoen criterium', omdat in het Nederlands faillissementsrecht sprake zou zijn van te veel boedelschulden,

54 Dat wil zeggen: 'tot werkelijk voordeel heeft gestrekt of in de macht is gekomen' (art. 6:31 BW).

55 N.J. Polak/M. Polak 1972, p. 107.

56 Immers: sommige diensten zijn bij de afwikkeling van het faillissement onmisbaar. Hierbij kan worden gedacht aan diensten van een makelaar, taxateur, accountant of verbintenissen die voortvloeien uit de al dan niet tijdelijke voorzetting van het bedrijf van de gefailleerde (zie hiervoor). De ratio hierachter is eenvoudig. Indien dergelijke verbintenissen vanuit de schuldeiser gezien niet zouden leiden tot enige aanspraak op de boedel, dan zou niemand een overeenkomst met de curator aangaan.

57 HR 28 september 1990, *NJ* 1991/305, HR 12 november 1993, *NJ* 1994/229 en HR 18 juni 2004, *NJ* 2004/617.

58 Wet investeringsrekening: de voorloper van de thans van kracht zijnde investeringsaftrek (art. 3.40 e.v. Wet inkomstenbelasting 2001).

59 Vgl. art. 3.47 Wet inkomstenbelasting 2001.

60 R.o. 3.3. Met het oog op onderhavige problematiek kan ik me overigens moeilijk voorstellen dat de 'correctie vooraftek' ontstaat als gevolg van een door de curator verrichte rechtshandeling.

met als gevolg dat gewone schuldeisers vaak met lege handen achterbleven.<sup>61</sup> Door een schuld te snel als boedelschuld aan te merken, wordt het onder de faillissementsschuldeisers te verdelen actief immers verminderd, hetgeen op gespannen voet staat met het karakter van het faillissement als uitwinning van het vermogen ten behoeve van alle schuldeisers. Volgens Boekraad zou het uitgangspunt daarom moeten zijn dat zoveel mogelijk vorderingen ter verificatie ingediend moeten kunnen worden; 'voor het aanmerken van een schuld als niet-verifieerbare schuld of als boedelschuld moet een duidelijke rechtvaardigingsgrond bestaan'.<sup>62</sup> Meer specifiek was het bezwaar tegen het 'toedoen criterium' dat boedelschulden op grond van de hiervoor bedoelde maatstaf niet toerekenbaar hoefden te zijn aan de afwikkeling van het faillissement, maar tevens betrekking konden hebben op feiten die zich al vóór faillietverklaring hadden voorgedaan. Voor schulden die al latent in het vermogen van de schuldenaar aanwezig waren, was het toedoen van de curator slechts een trigger om de schulden als boedelschuld te doen ontstaan.<sup>63</sup>

Mede naar aanleiding van de geuite kritiek is de Hoge Raad in HR 19 april 2013, *JOR* 2013/224 (*Koot Beheer/Tideman q.q.*) omgegaan en teruggekomen van het 'toedoen criterium'.<sup>64</sup> In rechtsoverweging 3.7.1 legt de Hoge Raad een nieuw criterium aan voor boedelschulden (opsommingstekens van mijn hand):

"(...) Op grond van die wet zijn boedelschulden slechts die schulden die een onmiddellijke aanspraak geven jegens de faillissementsboedel:

1. hetzij ingevolge de wet;
2. hetzij omdat zij door de curator in zijn hoedanigheid zijn aangegaan;
3. hetzij omdat zij een gevolg zijn van een handelen van de curator in strijd met een door hem in zijn hoedanigheid na te leven verbintenis of verplichting.

Onder het aangaan van een schuld door de curator in deze zin is te verstaan dat de curator deze schuld op zich neemt bij een rechtshandeling, doordat zijn wil daarop is gericht (art. 3:33 en 35 BW)."

Aldus moeten thans drie categorieën boedelschulden worden onderscheiden.

Met deze vernieuwde definitie wordt voorkomen dat een door het handelen van de curator ontstane bijkomstige schuld een boedelschuld vormt. Dit heeft tot gevolg dat het aantal boedelschulden wordt beperkt. Hier staat tegenover dat de Hoge Raad in rechtsoverweging 3.7.2 een ruimere betekenis lijkt toe te kennen aan faillissementsschulden:

61 Zie uitgebreid de conclusie van A-G Wissink bij het hierna aan te halen arrest HR 19 april 2013, *JOR* 2013/224. Illusterend is de kritiek van Boekraad (1997, p. 70-71) op het hiervoor aangehaald arrest inzake de WIR-premies. Boekraad kon zich niet vinden in de uitspraak van de Hoge Raad en stelt dat het ontstaan van de des-WIR bijkomstig is aan het handelen van de curator. De schuld zou haar oorzaak bovendien vinden in rechtsfeiten die zich primair vóór de faillietverklaring hebben afgespeeld, met als gevolg dat de des-WIR, weliswaar latent, al vóór het faillissement aanwezig was. Volgens Boekraad zou de des-WIR derhalve als faillissementsschuld moeten worden aangemerkt. Aan het feit dat de omvang van deze schuld in overwegende mate is bepaald door feiten die zich ná de faillietverklaring hebben voorgedaan, kent Boekraad weinig betekenis. Zie tevens Boekraad 1997, p. 11-12.

62 Boekraad 1997, p. 11-12.

63 Punt 3 van de noot van Boekraad bij HR 19 april 2013, *JOR* 2013/224 (*Koot Beheer/Tideman q.q.*).

64 Zie ook HR 31 maart 2017, *JOR* 2017/211.

“Vorderingen die voortvloeien uit een reeds ten tijde van de faillietverklaring bestaande rechtsverhouding met de schuldenaar en die geen boedelschuld opleveren (...), behoren tot bedoelde [faillissements-; BH]vorderingen op de schuldenaar, ook als ze pas tijdens het faillissement zijn ontstaan (...).

Met deze overweging lijkt de Hoge Raad een algemene rechtsregel te formuleren ten aanzien van schulden die ná faillissement zijn ontstaan uit een bestaande rechtsverhouding; de Hoge Raad maakt immers geen voorbeholden. Vorderingen die bijvoorbeeld ontstaan uit lopende duurovereenkomsten lijken daarmee per definitie faillissementsvorderingen te zijn. Gesteld kan worden de Hoge Raad met de onderhavige uitspraak het beginsel van de *paritas creditorum* centraal heeft willen stellen. Hoewel het terugdringen van het aantal boedelschulden in beginsel tot gevolg heeft dat het aantal niet-verifieerbare schulden (niet zijnde boedelschulden) groter wordt, wordt dit effect weggenomen door de categorie van faillissementsschulden te verbreden. Gelet op het voorgaande lijkt de categorie van niet-verifieerbare schulden (niet zijnde boedelschulden) thans dus beperkt te zijn tot vorderingen die ontstaan uit een ná faillissement ontstane rechtsverhouding.<sup>65</sup>

Naast de lezenswaardige noot van Boekraad (*JOR* 2013/224) heeft het arrest van de Hoge Raad aardig wat pennen in beweging gezet. Onder verwijzing naar de tweede categorie boedelschulden weet Verstijlen de ommekeer van de Hoge Raad treffend te duiden.<sup>66</sup> Hoewel hij concludeert dat het trekken van de precieze grens waarschijnlijk nog niet zal meevallen, maakt hij een onderscheid tussen de situatie waarin een curator met een rechtshandeling ‘willens’<sup>67</sup> een schuld op zich neemt en de situatie waarin die rechtshandeling een ‘triggering event’ is voor het ontstaan van een andere ‘ongewilde’ schuld. In het eerste geval levert de handeling een boedelschuld op en in het tweede geval ligt dat genuanceerd en zou de kwalificatie (tevens) afhangen van de derde categorie. Het zal daarbij aankomen op de aard van de betreffende verplichting. Er is echter ook kritiek,<sup>68</sup> in het bijzonder ten aanzien van de in rechtsoverweging 3.7.2 door de Hoge Raad geformuleerde rechtsregel. Deze kritiek was voor Rechtbank Amsterdam mede aanleiding om de Hoge Raad bij wijze van een prejudiciële beslissing te vragen om kleur te bekennen.<sup>69</sup> Bij het afronden van dit onderzoek had de Hoge Raad nog geen uitspraak gedaan.

#### *Btw-schulden als boedelschuld?*

Ook op het snijvlak tussen het civiele en het fiscale recht zijn beschouwingen aan het papier toevertrouwd. Vetter staat stil bij de vraag welke gevolgen het arrest heeft voor belastingenschulden die voorheen op basis van het ‘toedoen criterium’ zouden hebben gekwalificeerd als boedelschuld.<sup>70</sup> Wat de btw aangaat vraagt Vetter zich af hoe eventuele

<sup>65</sup> Behoudens de bij wet voorziene uitzonderingen (bijvoorbeeld art. 128 Fw).

<sup>66</sup> Verstijlen 2013.

<sup>67</sup> Verstijlen acht hierbij niet een al te grote rol weggelegd voor de wil van de curator. Het gaat niet enkel om diens wil, maar ook wat hij ‘moet willen’ (art. 3:33 BW) of, daar waar de wil ontbreekt, het door hem opgewekte vertrouwen (art. 3:35 BW).

<sup>68</sup> Een vraag die zich bijvoorbeeld voordoet is hoe vorderingen die ná faillissement zijn ontstaan en een faillissementsschuld opleveren moeten worden geverifieerd.

<sup>69</sup> Rechtbank Amsterdam 22 maart 2017, *JOR* 2017/145 (*Credit Suisse Brazil (Bahamas) Ltd*), m.nt. van Van Zanten.

<sup>70</sup> Vetter 2014.

bij verkoop van activa verschuldigde herzienings-btw<sup>71</sup> en de ter zake van de verkoop van activa verschuldigde btw<sup>72</sup> moeten worden gekwalificeerd.<sup>73</sup> Wat betreft eventueel verschuldigde herzienings-btw acht Vetter de verkoop het 'triggering event' voor het ontstaan van de btw-schuld: de wil van de curator zal hier niet bewust op zijn gericht. Hij concludeert dan ook dat geen sprake is van een boedelschuld.<sup>74</sup> Ten aanzien van de bij verkoop van activa verschuldigde btw is Vetter echter niet zeker. Volgens hem lijkt sprake te zijn van een situatie waarbij de btw-schuld 'willens en wetens' door de curator op zich wordt genomen en zodoende wél sprake is van een boedelschuld. Tekstra lijkt deze conclusie niet te delen, maar onderkent wel een grijs gebied.<sup>75</sup> Hoewel het in de insolventiepraktijk gebruikelijk is om de verplichting tot afdracht van btw als boedelschuld te bestempelen, vallen de fiscale verplichtingen die de verkoop van activa oproept volgens Tekstra strikt genomen niet onder de geïdentificeerde categorieën (zodat van een boedelschuld geen sprake kan zijn). De Hoge Raad had er volgens Tekstra daarom goed aan gedaan de tweede categorie aan te vullen. Vetter signaleert tot slot dat het arrest van de Hoge Raad de nodige praktische hoofdbreken kan opleveren.<sup>76</sup> Zo is het denkbaar dat een btw-schuld deels moet worden aangemerkt als boedelschuld en deels als niet-boedelschuld en de toerekening ingewikkelder wordt als er in hetzelfde tijdvak ook vooraf trek is die aan de ene of de andere schuld kan worden toegerekend.

Ik deel de opvattingen van Vetter en Tekstra ten dele. Wat betreft de vraag of de btw die is verschuldigd ter zake van de verkoop van activa heb ik weinig twijfels. Ik ben het met Vetter eens dat in dat geval sprake zal zijn van een boedelschuld. Naar mijn mening mag redelijkerwijs worden aangenomen dat de wil van de curator tevens gericht is (of zou moeten zijn) op het doen ontstaan van de btw-schuld. De opvatting van Tekstra dat de btw-schuld bij de verkoop van activa strikt genomen niet onder de tweede categorie valt deel ik niet. De wil van de curator gaat mijns inziens automatisch gepaard met de wil ten aanzien van de verkoop van activa: deze zijn naar hun aard onlosmakelijk met elkaar verbonden. Bovendien geldt dat, wil een btw-schuld in het leven geroepen worden, doorgaans eerst een btw-belaste handeling (lees: de levering van goederen en/of het verrichten van diensten) moet worden verricht. Het laat zich in de kern namelijk moeilijk voorstellen dat zonder een belastbare handeling willens en wetens een btw-schuld in het leven wordt geroepen.<sup>77</sup> Een andere lezing zou betekenen dat een btw-schuld onder de tweede categorie nooit als boedelschuld kan worden bestempeld en ik betwijfel of de Hoge Raad dat voor ogen heeft gehad. Mocht de btw-schuld onder verwijzing naar de tweede categorie niet als boedelschuld bestempeld kunnen worden, dan kan nog worden bepleit dat de btw-schuld bij de verkoop van activa rechtstreeks uit de wet voortvloeit. Boekraad

71 Art. 15 lid 4 en 6 Wet OB 1968 juncto art. 12 e.v. Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

72 Voor zover de levering niet is onderworpen aan de verleggingsregeling, zoals art. 12 lid 5 Wet OB 1968 juncto art. 24ba lid 1 onderdeel e Uitvoeringsbesluit OB 1968 (waarbij het faillissementsvonnis de vereiste executoriale titel vormt).

73 Vetter 2014, paragraaf 3.1.

74 Wat het dan wel is (een niet-verifieerbare schuld of faillissementsschuld) laat Vetter in het midden.

75 Tekstra 2013, p. 130.

76 Vetter 2014, paragraaf 3.4.

77 Een uitzondering zou bijvoorbeeld gelden voor op grond van art. 37 Wet OB 1968 verschuldigde btw, die al verschuldigd is vanwege de enkele vermelding van de btw op een factuur.

stelt zich op het standpunt dat de verplichting tot afdracht van btw normaal gesproken een boedelschuld oplevert op grond van art. 24 Fw (het 'baatcriterium').<sup>78</sup> Volgens Boekraad zal de door de curator gefactureerde btw namelijk doorgaans aan de boedel ten goede komen, zodat de boedel daardoor is gebaat. Ik zie dit toch anders. Naar mijn idee is het niet de btw die ten goede komt aan de boedel, maar het gefactureerde bedrag (inclusief de gefactureerde btw, groot 21/121 van het factuurbedrag). Juridisch gezien vormt het gefactureerde bedrag immers één vordering. Dat de vanwege de verkoop verschuldigde btw vervolgens bestemd is om te worden voldaan uit de verkoopopbrengst maakt dit niet anders. Naar mijn smaak levert de schuld aan de fiscus sec de boedel geen voordeel op. Een bijzondere situatie doet zich echter voor wanneer niet de curator maar een derde, al dan niet met instemming van de curator, tot de boedel behorende activa verkoopt. Ik denk aan de verkoop door de pand- en hypotheekhouder, die in faillissement, al dan niet krachtens een overeenkomst met de curator,<sup>79</sup> het recht op parate executie (art. 57 Fw) uitoefent door middel van een (onderhandse) verkoop<sup>80</sup> van de bezwaarde goederen en waarbij de heffing van btw niet is verlegd naar de koper<sup>81</sup>, bijvoorbeeld omdat de koper een particulier is. Over deze concrete kwestie zijn door Rechtbank Amsterdam prejudiciële vragen aan de Hoge Raad gesteld.<sup>82</sup> Het komt mij voor dat wanneer de btw-component in de verkoopprijs de pand- of hypotheekhouder toekomt (en dat zou het geval moeten zijn bij een executoriale verkoop) de boedel niet zal zijn gebaat, aangezien de btw-component niet in de boedel valt (als de boedel al gebaat zou zijn als de opbrengst wel in de boedel zou vallen – zie hiervoor). De eerste categorie boedelvorderingen kan zich in mijn optiek derhalve niet voordoen. Wel kan worden getwijfeld of de tweede categorie boedelvorderingen toepassing vindt. De vraag echter is of de wil van de curator erop gericht is dat de btw-schuld aan de Belastingdienst ontstaat. Dit lijkt mij niet wanneer de pandhouder zonder tussenkomst van de curator executeert. Wanneer de verkoop echter plaatsvindt krachtens een overeenkomst met de curator zou daar anders over gedacht kunnen worden. Toch zou ik menen dat ook in die situatie de wil van de curator niet gericht is op het doen ontstaan van de btw-schuld. Deze zal namelijk veeleer betrekking hebben op het faciliteren van een (onderhandse) verkoop door de pandhouder. Inmiddels heeft de Hoge Raad dienovereenkomstig beslist.<sup>83</sup>

Wat betreft de bij de verkoop van activa eventueel verschuldigde herzienings-btw kan ik mij vinden in de benadering van Vetter. De wil van de curator zal doorgaans niet op het verschuldigd worden van herzienings-btw zijn gericht. Deze schuld is een andere 'ongewilde' schuld: een 'noodzakelijk kwaad'. De herzienings-btw is immers reeds latent in de boedel aanwezig (namelijk vanaf de aankoop c.q. ingebruikneming van het betreffende boedelactief door de failliet). De verplichting om btw te herzien – men mag niet vergeten

78 Aldus ook Boekraad in zijn noot bij HR 19 april 2013, *JOR* 2013/244, pt. 7.

79 De zogenoemde 'oneigenlijke lossing' (art. 3:251 lid 2 BW). Zie in dat verband HR 15 maart 2013, *BNB* 2013/131.

80 Art. 3:250 en 351 lid 1 BW.

81 Zie in dat verband art. 12 lid 5 Wet OB 1968 juncto art. 24ba lid 1 onderdeel d Uitvoeringsbesluit OB 1968. Achtergrond van deze verleggingsregeling houdt verband met HR 6 mei 1983, *NJ* 1984/228 (*Rentekas*), waarin is bepaald dat de zekerheidsgerechtigde zich kan verhalen uit de opbrengst inclusief btw.

82 Rechtbank Amsterdam 5 juli 2017, *JOR* 2017/280 (*Geddes & Gilmore*).

83 HR 15 december 2017, nr. 17/03203.

dat dit ook voordelig voor de boedel kan uitpakken – is daarmee enkel een gevolg van de verkoop van het betreffend activum (het 'triggering event'). Voorts deel ik de opvatting dat onderhavige problematiek tot praktische hoofdbrekens kan leiden. Dit is mijns inziens echter niet enkel aan het arrest van de Hoge Raad te wijten. Ik vraag mij alleen af of de toelichting van Vetter hierbij hout snijdt. Ik ben namelijk van mening dat een vordering op en een schuld aan de fiscus geen totaal- of saldobenadering vergt en de kwalificatie daarmee niet afhankelijk mag zijn van de btw-aangifte (waarin verschuldigde omzetbelasting en voorbelasting samenvallen). In lijn met hetgeen ik in paragraaf 4.3.4.5.4 heb betoogd, zou ik menen dat iedere transactie en ieder 'triggering event' strikt genomen op zichzelf staan en afzonderlijk moeten worden meegenomen in het kwalificatievraagstuk.

#### *Voorbeeld 6.2*

Een btw-aangifte bevat een af te dragen btw-bedrag over door de curator verrichte diensten (rubriek 1a van de aangifte) van 100. Daarnaast is vanwege een andere (vrijgestelde) verkoop 20 herzienings-btw verschuldigd geworden (op te nemen als verschuldigde btw in rubriek 1a of negatieve voorbelasting in rubriek 5b). De voorbelasting (verkoopkosten activum) over het betreffend tijdvak bedraagt 30 en is eveneens opgenomen in rubriek 5b. De aangifte resulteert aldus in een af te dragen btw-bedrag van 90.

In mijn optiek zou niet de som der delen gekwalificeerd moeten worden, maar de delen zelf. In lijn met hetgeen ik hiervoor heb overwogen, zou ik menen dat de 100 een boedelschuld vormt, de 20 een faillissementsschuld (ik kom daarover terstond te spreken) en de 30 een vordering op de Belastingdienst.<sup>84</sup> De hoofdbrekens zullen er derhalve veeleer in bestaan een btw-aangifte te ontleiden om de verschillende aan de aangifte ten grondslag liggende schulden te kwalificeren.

Tot slot komt de vraag op hoe een btw-schuld moet worden gekwalificeerd als deze niet als boedelschuld kan worden aangemerkt. Ik denk hierbij wederom aan de btw-herzienings-schuld. Naar mijn mening bevindt een belastingplichtige zich veelal in een permanente – weliswaar publiekrechtelijke – rechtsverhouding met de Belastingdienst. Dit zou betekenen dat btw-schulden, die geen boedelschuld opleveren, al gauw als faillissementsschuld moeten worden aangemerkt (ook al ontstaan zij dus na faillietverklaring). Hierbij moet worden opgemerkt dat de Hoge Raad een beperkte opvatting lijkt voor te staan.<sup>85</sup> Uit het reeds uitvoerig in paragraaf 4.3.4.5.5 besproken arrest HR 13 oktober 2017, nr. 17/01773 kan worden opgemaakt – het ging om de verrekeningsbevoegdheid van de Belastingdienst met een recht op teruggaaf ex art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (een btw-vordering) – dat een rechtsverhouding met de Belastingdienst per btw-vordering (bezien vanuit de failliet) ontstaat, en wel op het moment dat met betrekking tot die vordering een factuur is uitgereikt of btw op aangifte is voldaan. Deze lijn zou kunnen worden doorgetrokken naar btw-schulden (waaronder de herzienings-btw en de 'correctie vooraf trek'), door pas van een bestaande rechtsverhouding uit te gaan wanneer de debiteur een btw-factuur heeft

84 Voor het gemak laat ik verrekeningsproblematiek buiten beschouwing. Vgl. art. 53 Fw, dat de crediteur van de failliet het recht geeft om zijn schuld aan de failliet met een vordering te verrekenen, indien beide zijn ontstaan vóór faillietverklaring of voorvloeien uit handelingen, vóór de faillietverklaring met de gefailleerde verricht.

85 Door aan het begrip 'bestaande rechtsverhouding' een strikte betekenis toe te kennen wordt voorkomen dat te veel schulden als faillissementsschuld worden aangemerkt en schulden niet gauw als niet-verifieerbaar moeten worden aangemerkt.



ontvangen of btw heeft teruggevorderd. Ik heb in bedoelde paragraaf echter terstond aangegeven dat onzeker is wat de draagwijdte van deze uitspraak is en dat de uitspraak geen antwoord geeft op de vraag hoe moet worden omgegaan met de situatie waarin wel reeds btw verschuldigd is geworden, maar deze niet is gefactureerd of voldaan. Ik heb daarop aangegeven voorstander te zijn van een materiële benadering, door in dat geval aan te sluiten bij de verschuldigdheid. Dit zou voor btw-schulden betekenen dat van een bestaande rechtsverhouding met de Belastingdienst (pas) kan worden gesproken wanneer (aanvankelijk) een recht op aftrek is ontstaan. Over de kwalificatie van de 'correctie vooraf trek' kom ik in navolgende paragraaf verder te spreken.

#### *Leidraad Invordering 2008*

Naar aanleiding van het Koot Beheer/Tideman q.q.-arrest is de Leidraad Invordering 2008 aangepast.<sup>86</sup> Art. 19.2.1, 'Aan te melden schulden in faillissement', bepaalt thans:

"In een faillissement vallen de belastingschulden voor zover zij materieel zijn ontstaan vóór de dag van de faillietverklaring dan wel materieel zijn ontstaan na de faillietverklaring, maar voortvloeien uit een al bestaande rechtsverhouding van voor de faillietverklaring. Hierbij wordt ervan uitgegaan dat de materiële belastingschuld ontstaat van dag tot dag tenzij het tegendeel blijkt. Belastingenschulden ontstaan vanaf de datum van het faillissement die niet voortvloeien uit een al bestaande rechtsverhouding van voor de faillietverklaring, zijn niet verifieerbaar en moeten eventueel als boedelschulden worden aangemeld.

De ontvanger splitst de belastingaanslag naar tijdsevenredigheid en doet twee aparte vorderingen:

- één voor het gedeelte dat ter verificatie kan worden aangemeld;
- één voor het gedeelte dat als boedelschuld kan worden aangemerkt.  
(...)."

Ook de Leidraad Invordering 1990<sup>87</sup>, de voorganger van de huidige leidraad, kende een bepaling over de kwalificatie van belastingschulden. Daarin werd de volgende aanvulling gemaakt:

"Omdat het vorenstaande betrekking heeft op de materiële belastingschuld is het niet van belang of de schuld is belichaamd in een voorlopige, definitieve, navorderings- of naheffingsaanslag (conserverende belastingaanslagen daaronder begrepen), terwijl evenmin de dagtekening terzake doet. Wel wordt er zoveel mogelijk voor gezorgd dat de belastingaanslagen – als het juiste bedrag nog niet kan worden bepaald zo nodig in de vorm van een voorlopige of een nadere voorlopige aanslag – op een zodanig tijdstip tot stand komen, dat indiening ter verificatie tijdig kan plaatshebben."

Aangezien met de inwerkingtreding van de Leidraad Invordering 2008 geen inhoudelijke wijzigingen werden beoogd ten opzichte van de Leidraad Invordering 1990 dient naar mijn mening te worden aangenomen dat deze aanvulling haar relevantie niet verloren heeft. Uit deze aanvulling volgt dat het al dan niet geformaliseerd zijn van de materiële belastingschuld geen relevant gegeven is in het kwalificatievraagstuk. Het materiële ontstaansmoment is bepalend.

<sup>86</sup> Besluit nr. BLKB2015/842M van de staatssecretaris van Financiën van 22 juni 2015 inzake de wijziging van de Leidraad Invordering 2008, V-N 2015/36.22.

<sup>87</sup> Besluit nr. AFZ 90/1990 van de staatssecretaris van Financiën van 25 juni 1990, V-N 1990/2233.



De tekst van de Leidraad Invordering 2008 lijkt te zijn geschreven voor winstbelastingen. Er wordt immers gesproken over belastingschulden die van dag tot dag ontstaan en in de btw doet het zich moeilijk voorstellen dat een aanslag zich naar tijdsevenredigheid laat splitsen. Anders dan winstbelastingen is de btw een transactie- / tijdstipbelasting en wordt zij geheven door voldoening op aangifte. Enkel wanneer de belastingplichtige met het doen van aangifte of de voldoening van btw in gebreke blijft, is de inspecteur bevoegd een naheffingsaanslag opleggen, hetgeen bij faillissement van de belastingplichtige eerder regel dan uitzondering is.<sup>88</sup> Met de overweging van de staatssecretaris van Financiën dat de aanslagen – gemakshalve ga ik uit van een ruime uitleg – voor het kwalificatievraagstuk gesplitst kunnen worden, vind ik een argument voor mijn opvatting dat niet het saldobedrag van een aangifte c.q. naheffingsaanslag, maar de elementen die hebben geleid tot dit saldobedrag ieder afzonderlijk in aanmerking moeten worden genomen. Hierin past de opmerking van de staatssecretaris van Financiën dat het opleggen van de aanslag niet bepalend is voor het ontstaansmoment (en daarmee de kwalificatie) van belastingschulden, maar dat de materiële belastingschuld doorslaggevend is, hetgeen mij overigens juist voor komt.<sup>89</sup> Wat onder het materiële ontstaansmoment moet worden verstaan, komt hierna uitvoerig aan de orde.

#### *Boedelschulden ontstaan tijdens surseance*

Als aan een faillissement, met een tussenpoos van niet meer dan één maand, een surseance van betaling vooraf gaat, gelden bijzondere regels. Op grond van art. 249 lid 1 onder 3° en 4° Fw worden boedelschulden, gedurende surseance ontstaan,<sup>90</sup> ook in faillissement als boedelschuld aangemerkt. Voor het ontstaan van boedelschulden tijdens surseance gelden dezelfde criteria als ten tijde van faillissement.<sup>91</sup> Dat ratio hiervan is dat de surseance en het daaropvolgend faillissement als één geheel worden behandelend. Indien de vorderingen van de boedelschuldeisers in surseance namelijk geen boedelvorderingen in faillissement zouden opleveren, zouden zij in faillissement in de praktijk hooguit slechts een percentage van hun vorderingen ontvangen (zij zijn immers vóór faillissement ontstaan). Dit was volgens de wetgever niet alleen onbillijk, maar bovendien zou dit de bewindvoerder in sommige opzichten onthouden van het aangaan van verbintenissen die in het belang van de boedel gewenst zijn. Daarnaast wilde de wetgever buiten twijfel stellen dat verbintenissen, ontstaan uit handelingen die door de schuldenaar gedurende surseance eigenmachtig waren verricht, geen aanspraak zouden geven op de boedel.<sup>92</sup>

88 Zie ook paragraaf 6.3.3.2.1.

89 Zie voorts paragraaf 6.3.2.2.2.

90 (i) Handelingen, door de schuldenaar met medewerking, machtiging of bijstand van de bewindvoerder verricht, worden beschouwd als handelingen van de curator en (ii) boedelschulden, gedurende de surseance ontstaan, zullen ook in faillissement als boedelschulden gelden. Daarbij geldt dat de boedel niet aansprakelijk is voor verbintenissen van de schuldenaar, zonder medewerking, machtiging of bijstand van de bewindvoerder gedurende surseance ontstaan, dan voor zover deze ten gevolge daarvan is gebaat ('baat criterium'). Vgl. art. 228 Fw.

91 Aldus ook paragraaf 19.2.2 van de Leidraad Invordering 2008.

92 Kortmann/Faber 1995, p. 516.

6.3.2.2.2 *Kwalificatie herzieningsverplichting in faillissement*

Er bestaat geen wettelijke bepaling waaruit blijkt hoe de herzieningsverplichting van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 in faillissement moet worden gekwalificeerd. Evenmin is er jurisprudentie voorhanden waarin deze vraag aan de orde is gekomen. Wel is het onderwerp onder de vigeur van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) enkele keren in de literatuur aangesneden. In deze paragraaf gebruik ik de in de literatuur geventileerde opvattingen als opstapje naar mijn eigen visie over de kwalificatie van de 'correctie vooraf trek'. Hierbij is een belangrijke rol weggelegd voor het antwoord op de vraag op welk tijdstip de herzieningsverplichting privaatrechtelijk ontstaat.

*Opvattingen in de literatuur*<sup>93</sup>

Ook Boekraad, die promoveerde op de afwikkeling van de faillissementsboedel,<sup>94</sup> en daarbij op zoek ging naar hanteerbare criteria om de drie schuldencategorieën in faillissement af te bakenen, acht het ontstaansmoment van schulden van doorslaggevende betekenis. Over de 'correctie vooraf trek' stelt Boekraad dat, gelet op de tekst van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017), het tijdstip waarop redelijkerwijs moet worden aangenomen dat de vergoeding, waarop de btw betrekking heeft, niet of geheel niet zal worden betaald, veelal reeds vóór faillissement zal zijn aangebroken. Omdat de (materiële) verplichting dus al bestaat bij het uitspreken van het faillissement, concludeert Boekraad dat de herzieningsverplichting moet worden aangemerkt als faillissementsschuld.<sup>95</sup> Hij staat hierin niet alleen: meerdere auteurs concluderen dat de 'correctie vooraf trek' een faillissementsschuld oplevert. Eén daarvan is Duynstee. Hij illustreert zijn visie aan de hand van een praktijkvoorbeeld. In een faillissement, waarin hijzelf curator was, stelde de Belastingdienst dat de claim ex art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) als boedelschuld gekwalificeerd moest worden. Duynstee stelde op zijn beurt dat reeds geruime tijd voorafgaande aan het faillissement redelijkerwijs vaststond dat bedoelde facturen niet betaald zouden kunnen worden, waardoor er sprake zou zijn van een faillissementsschuld. Daarbij gold dat van een boedelschuld überhaupt geen sprake zou kunnen zijn, omdat – onder de oude afbakeningscriteria – de wet noch het toedoen van de curator de schuld had doen ontstaan. De Belastingdienst was overtuigd en zag af van een rechterlijke procedure.<sup>96</sup> Ook Tekstra stelt zich op het standpunt dat de herzieningsverplichting een faillissementsschuld betreft. Het tijdstip waarop redelijkerwijs moet worden aangenomen dat facturen niet zullen worden voldaan, ligt volgens Tekstra objectief gezien altijd vóór de faillissementsdatum, en wel veelal op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het faillissement.<sup>97</sup> Ter onderbouwing refereert hij aan het arrest van Hof Arnhem van 21 juni 1996.<sup>98</sup> Hierin oordeelde het hof met zoveel woorden dat de 'correctie vooraf trek' in faillissement als faillissementsschuld moet worden aangemerkt. In dit arrest vormde een tweetal dochtermaatschappijen, tezamen met hun moedermaatschappij, een fiscale eenheid. Op 24 december 1994 werden beide dochtervennootschappen failliet verklaard en werd de fiscale eenheid ontbonden. Ten

93 Ontleend aan het literatuuroverzicht uit Heijnen 2010, p. 22-26.

94 Boekraad 1997.

95 Boekraad 1997, p. 254-255.

96 Duynstee 1981, p. 288-289.

97 Tekstra 1999, p. 260. Aldus ook Vetter, GS Faillissementswet, titel II afd. 1 art. 8, aant. 10.

98 Hof Arnhem 21 juni 1996, rolnr. 95/0081 (arrest deels opgenomen in *BNB* 1997/368).

name van de fiscale eenheid werd vervolgens op grond van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) een naheffingsaanslag opgelegd, waarbij de Belastingdienst zich op het standpunt stelde dat bedoelde schuld zich reeds vóór het uitspreken van het faillissement zou hebben verwezenlijkt.<sup>99</sup> Het hof was het hier mee eens:

“het is aannemelijk dat op [de dag vóór faillietverklaring; BH] was te verwachten dat de schuldeisers van de dochtervennootschappen niet zouden worden voldaan. Belanghebbende maakt het tegendeel niet waar.”

In cassatie oordeelde de Hoge Raad (HR 1 juli 1997, *BNB* 1997/368) dat dit oordeel geen blijk gaf van een onjuiste rechtsopvatting.<sup>100</sup>

Ik ben het met Van Oers<sup>101</sup> eens dat van dit arrest niet zonder meer een algemene werking mag uitgaan. De omstandigheden van het geval dienen steeds bepalend te zijn. Hoewel bij een faillissement vaak op voorhand vaststaat dat leveranciers niet of niet geheel kunnen worden voldaan, hoeft dit niet altijd het geval te zijn. Ik kan me voorstellen dat dit vermoeden in bepaalde situaties pas ontstaat vanwege de intrede van het faillissement. Daarnaast kan het zijn dat voorafgaand of bij het uitspreken van het faillissement niet uitgesloten is dat een uitkering in het verschiet ligt. Van Oers stelt zich in dat kader (onder de oude afbakeningscriteria) mijns inziens terecht op het standpunt dat in dat geval voor wat betreft het te (verwachte) uit te keren bedrag sprake zal zijn van een niet-verifieerbare schuld. Van Oers stelt in zijn dissertatie:<sup>102</sup>

“Naar mijn inschatting was de beslissing van de Hoge Raad ook anders geweest, wanneer vast had gestaan dat slechts een bepaald deel van die schuldeisers niet voldaan had kunnen worden. Indien bijvoorbeeld de totale schuld 200.000 exclusief 38.000 omzetbelasting zou zijn geweest, terwijl op het moment van de faillietverklaring moet worden aangenomen dat de helft (op termijn) kan worden voldaan, dan is 19.000 een niet-verifieerbare schuld.”

Van een boedelschuld kon volgens Van Oers geen sprake zijn, omdat niet werd voldaan aan het baatcriterium en aan het ontstaan van de schuld evenmin een handeling van de curator ten grondslag lag. Over de opvatting dat de herzieningsverplichting (onder de oude afbakeningscriteria) niet als boedelschuld kan worden gekwalificeerd bevindt Van Oers zich overigens in een breed gezelschap.<sup>103</sup> Er is echter geen eensgezindheid daar waar aan een faillissement een surseance van betaling voorafgaat. Zowel Van Houte als Van der Maas zijn de mening toegedaan dat, indien de oorzaak van het niet voldoen van schuldeisers is opgekomen tijdens surseance van betaling, er van rechtswege sprake zal zijn van een boedelschuld in een daaropvolgend faillissement.<sup>104</sup> Van Oers pareert mijns inziens terecht

99 De Belastingdienst heeft belang bij het kwalificeren als faillissementsschuld boven een niet-verifieerbare schuld. De Ontvanger kan de vordering dan onder zijn bodempreferentie brengen, waardoor een goede verhaalspositie ten opzichte van andere faillissementsschuldeisers ontstaat, ondanks het feit dat boedelschulden eerst worden voldaan.

100 In dezelfde zin: Hof Den Bosch 20 december 2005, *V-N* 2005/17.18.

101 Zie onder meer Van Oers 2001, p. 14-19, Van Oers 2004, p. 9 en Van Oers 2007a, p. 58-62.

102 Van Oers 2007a, p. 61.

103 De Liagre-Böhl 1991, p. 197 en Duynstee 1981, p. 289.

104 Van Houte 2001, p. 511 en Van der Maas 2006, p. 15.

door te overwegen dat vorderingen die niet hebben geleid tot aansprakelijkheid van de boedel tijdens surseance<sup>105</sup> later evenmin op de boedel kunnen worden verhaald.<sup>106</sup>

*Privaatrechtelijk ontstaansmoment van de 'correctie vooraf trek'*

Uit het voorgaande volgt dat het ontstaansmoment van een schuld een belangrijke rol speelt bij de kwalificatie van belastingsschulden.<sup>107</sup> Net als de vraag naar het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) komt het mij voor dat bedoeld vraagstuk in principe een civielrechtelijke aangelegenheid betreft. In paragraaf 4.3.4.5.4 heb ik vastgesteld dat *voor de toepassing van het civiele recht* fiscale vorderingen, anders dan vorderingen van verbintenisrechtelijke aard, ontstaan wanneer aan alle wettelijke vereisten voor het ontstaan van de vordering wordt voldaan. Met betrekking tot het recht op teruggaaf heb ik de volgende alternatieven onderscheiden (i) het moment van presteren, (ii) het moment waarop de gehele of gedeeltelijke niet-betaling komt vast te staan c.q. het moment waarop de éénjaartermijn (zie hierna) komt te verstrijken en (iii) het einde van het belastingtijdvak waarin het onder (ii) bedoelde moment zich voordoet. Met al deze alternatieven doel ik op het materiële ontstaansmoment van *vorderingen*. Het ontstaansmoment van een btw-vordering zou dus niet afhankelijk mogen zijn van haar formele ontstaansmoment, dat wil zeggen: het moment waarop de materiële vordering door middel van een aangifte, teruggaafbeschikking of naheffingsaanslag wordt geformaliseerd.

Over het algemeen wordt aangenomen dat voor de civielrechtelijke kwalificatie van belastingsschulden eveneens moet worden uitgegaan van het materiële ontstaansmoment: het moment waarop aan het Tatbestand van het 'belastbare feit' wordt voldaan.<sup>108</sup> Dit is in overeenstemming met hetgeen in de Leidraad Invordering 2008 wordt overwogen: ook de staatssecretaris van Financiën gaat uit van het materiële ontstaansmoment. Ik kan mij in deze benadering vinden. Het zou immers bijzonder gecompliceerd worden wanneer een vordering niet gelijktijdig met een schuld ontstaat, zelfs wanneer (belasting)vorderingen bij gebreke van een wettelijk anker moeten worden geacht op een bepaald moment te ontstaan. Dit zou betekenen dat wat betreft de herzieningsverplichting eveneens een keuze moet worden gemaakt uit de hiervoor opgesomde alternatieven.

<sup>105</sup> Art. 228 lid 2 Fw.

<sup>106</sup> Van Oers 2007a, p. 62. Zie ook Boekraad 1997, p. 254-255.

<sup>107</sup> De fiscale relevantie van het (civielrechtelijke) ontstaansmoment van een schuld (of vordering) is in mijn optiek breder dan de kwalificatie in faillissement. Ik denk bijvoorbeeld aan de aansprakelijkheid voor btw-schulden van onderdelen van een fiscale eenheid ex art. 43 Iw 1990, de bevoegdheid van de Belastingdienst tot verrekening ex art. 24 Iw 1990 en art. 53 Fw (zie in dat verband over art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (oud) de antwoorden van de Hoge Raad (HR 13 oktober 2017, 17/01773) op door Rechtbank Overijssel gestelde prejudiciële vragen (Rechtbank Overijssel 5 april 2017, JOR 2017/220 (*Schepel en Miedema q.q./Eurocommerce*)), beslaglegging (conservatoir of executoriaal) door de Ontvanger en het kunnen inroepen van het fiscale voorrecht ex art. 21 Iw 1990 (HR 26 juni 1998, NJ 1998/745 (*Aerts q.q./ABN AMRO*), r.o. 4.9, HR 28 november 2003, NJ 2004/81, r.o. 4.2 en 4.3 en HR 15 april 2016, NJ 2016/289 (*Van der Maas q.q./Heineken*), r.o. 3.9-3.11). Zie ook paragraaf 4.3.4.5.4.

<sup>108</sup> Zie onder andere HR 28 september 1990, NJ 1991/305 (*De Ranitz q.q./Ontvanger*) en Hof Den Bosch 8 september 2009, JOR 2010/32 (*Buijsrogge q.q./Ontvanger*). Zie nader Van Houte 2001, p. 505-506, Van Oers & Verstijlen 2000, p. 198 en Van Oers 2004, p. 7-8.

In mijn eerdere zoektocht naar het ontstaansmoment van de schuld ex art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) heb ik verdedigd dat aansluiting moet worden gezocht bij alternatief (i): het moment waarop het belastbaar feit plaatsvindt.<sup>109</sup> Uiteindelijk kunnen alle relevante momenten voor het verschuldigd worden en het kunnen terugvragen van btw worden teruggevoerd op dit ene moment: het moment waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. Ik meende dan ook dat het antwoord op de vraag op welk moment de herzieningsverplichting ex art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) ontstond, samenviel met het belastbaar feit. Immers: art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) kon alleen toepassing vinden wanneer er in eerste instantie recht op aftrek ex art. 15 Wet OB 1968 bestond, welk recht samenvalt met het moment waarop de leverancier de belasting verschuldigd wordt,<sup>110</sup> welk moment op zijn beurt weer kan worden gekoppeld aan het belastbaar feit.<sup>111</sup> De herzieningsverplichting zou op het tijdstip van het belastbaar feit c.q. het moment van het ontstaan van het recht op teruggaaf reeds latent c.q. voorwaardelijk aanwezig zijn.<sup>112</sup> Dat deze verplichting voorwaardelijk was en afhankelijk was van andere in de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn verankerde (effectieve) ontstaansmomenten, zoals het in eerste instantie (effectief) kunnen aftrekken van btw, deed aan mijn conclusie niet af. Ook deze waren immers veelal op het moment van het belastbaar feit (voorwaardelijk) aanwezig.

Bovenstaande laat zich richtlijn- en wetstechnisch als volgt samenvatten:

	Wet OB 1968	Btw-richtlijn
Materieel ontstaansmoment btw-schuld / het belastbaar feit	Art. 1	Art. 62 en 64 <sup>1</sup> (juncto art. 2)
Materieel ontstaansmoment recht op aftrek / gekoppeld aan het belastbaar feit	Art. 2	Art. 1
Effectief ontstaansmoment btw-schuld / de verschuldigdheid	Art. 13	Art. 63, 65 en 66 <sup>1</sup>
Effectief ontstaansmoment recht op aftrek / gekoppeld aan de verschuldigdheid	Art. 15	Art. 167
Effectief ontstaansmoment recht op teruggaaf niet-betaling / herziening verschuldigdheid	Art. 29 lid 1	Art. 90 lid 1
Effectief ontstaansmoment herzieningsverplichting niet-betaling / herziening recht op teruggaaf	Art. 29 lid 7	Art. 185 lid 2 tweede alinea

- 1 Voor de uitleg en werking van art. 62-66 Btw-richtlijn verwijs ik naar HvJ 21 februari 2006, nr. C-419/02, *BNB 2006/172 (BUPA Hospitals)*, r.o. 44-48. Zie ook het in paragraaf 5.3.2.3-5.3.2.4 besproken FIRIN-arrest (HvJ 13 maart 2014, nr. C-107/13, *V-N 2014/16.21*). Volgens art. 63 Btw-richtlijn luidt de hoofdregel dat de verschuldigdheid van btw samenvalt met het belastbaar feit: de levering van goederen of diensten. Art. 64-66 bevatten vervolgens

<sup>109</sup> Heijnen 2010, p. 26-34.

<sup>110</sup> Art. 15 Wet OB 1968 en art. 167 Btw-richtlijn.

<sup>111</sup> Art. 13 Wet OB 1968 en art. 62-66 Btw-richtlijn.

<sup>112</sup> Voor de vervolmaking van de herzieningsverplichting zou enkel een in art. 29 lid 2 Wet OB (tot 2017) bedoeld event nodig zijn, lees: niet-betaling.

bepalingen op grond waarvan de verschuldigdheid op een ander moment dan het belastbaar feit kan plaatsvinden. Zo bepaalt art. 66 dat het de lidstaten vrij staat te bepalen dat de btw in drie gevallen op een later tijdstip dan het belastbaar feit verschuldigd kan worden. Art. 65 vormt hierop de enige uitzondering: in gevallen van vooruitbetaling mogen lidstaten bepalen dat de verschuldigdheid eerder plaatsvindt, mits alle relevante feiten van het belastbaar feit (de toekomstige levering van goederen of diensten) op dat moment bekend zijn.

Op grond van voorgaande argumentatie kwam ik tot de conclusie dat de herzieningsverplichting op grond van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) in faillissement veelal een faillissementsschuld vormde, aangezien deze in het gros van de gevallen veelal haar oorsprong zou vinden in een vóór faillissement verrichte prestatie. In enkele gevallen, zoals bij doorlopende prestaties, waarbij het belastbaar feit geacht wordt plaats te vinden bij het verstrijken van de periode waarop deelaftrekningen of betalingen betrekking hebben, zou sprake zijn van een niet-verifieerbare schuld.

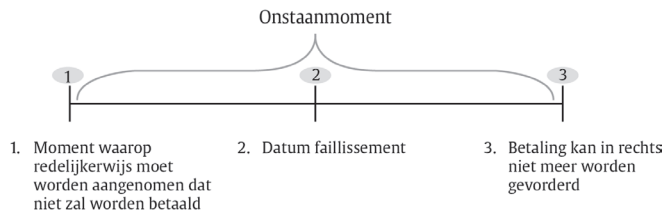
Voortschrijdend inzicht maakt dat ik op mijn eerder standpunt moet terugkomen. Overeenkomstig mijn standpunt ten aanzien van het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) meen ik dat het hiervoor aangehaalde alternatief (ii), zijnde het moment waarop de gehele of gedeeltelijke niet-betaling komt vast te staan c.q. het moment waarop de éénjaartermijn komt te verstrijken, het meest recht doet aan het criterium dat fiscale vorderingen (en dus ook schulden) ontstaan zodra aan alle wettelijke voorwaarden hiervoor wordt voldaan en de praktische toepasbaarheid. Hierbij speelt het feit dat de fiscale wetgever ten aanzien van het recht op teruggaaf expliciet spreekt over het 'ontstaan' van de vordering op de fiscus en het feit dat de wetgever art. 29 lid 7 Wet OB 1968 als spiegelbeeld van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) beschouwt een belangrijke rol. Dit maakt dat art. 29 Wet OB 1968 zelf het wettelijk aanknopingspunt vormt om het privaatrechtelijke ontstaansmoment van de herzieningsverplichting te laten samenvallen met het fiscaalrechtelijke ontstaansmoment: het materiële ontstaansmoment van de 'correctie vooraftrek' valt derhalve samen met het moment waarop (redelijkerwijs) moet worden aangenomen dat de vergoeding niet door de debiteur zal worden voldaan. Daarmee lijkt Van Oers, met zijn eerdere standpunt dat de schuld ex de art. 29 lid 2 Wet OB 1968 een opzichzelfstaand 'belastbaar feit' vormt, toch nog aan het langste eind te trekken.<sup>113</sup>

Een mogelijk complicerende factor bij de kwalificatie van de herzieningsverplichting is het dynamische karakter van het ontstaansmoment. Onder verwijzing naar hetgeen ik omtrent het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) heb betoogd, ben ik van mening dat het ontstaansmoment van de herziening van de aftrek zich bevindt tussen het tijdstip waarop redelijkerwijs moet worden aangenomen dat betaling achterwege zal blijven en het moment waarop in rechte door de schuldeiser geen betaling meer kan worden gevorderd (en de niet-betaling definitief wordt). De vraag komt op hoe moet worden omgegaan met de situatie waarin een faillissement binnen dit tijdsbestek wordt uitgesproken.<sup>114</sup>

<sup>113</sup> Zie onder andere Van Oers 2004, p. 9 en Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Algemeen Deel, AWR, art. 19, aant. 4.

<sup>114</sup> Deze vraag kan zich bijvoorbeeld ook voordoen wanneer de hierna te bespreken éénjaartermijn ná het faillissement komt te verstrijken en daarvoor al redelijkerwijs mocht worden aangenomen dat de vordering niet zou worden betaald.

Illustratief:



De schuld ontstaat in dat geval zowel vóór als ná faillissement. In deze situatie zou het mijn voorkeur hebben om het ontstaan van de schuld toe te schrijven aan de periode vóór faillissement, teneinde het beginsel van de paritas creditorum in faillissement zoveel mogelijk te eerbiedigen. Overigens moet hierbij worden opgemerkt dat met het verdwijnen van het 'toedoen criterium' dit veelal een (hoog) theoretische exercitie betreft, aangezien schulden die ontstaan ná faillissement, maar voortspuiten uit een bestaande rechtsverhouding, eveneens als een faillissementsschuld moeten worden aangemerkt. Zoals eerder betoogd komt het mij voor dat wanneer een ondernemer op het moment van het uitspreken van het faillissement al een rechtsrelatie met de Belastingdienst heeft (een btw-registratie zou naar mijn smaak reeds voldoende zijn) reeds sprake is van een bestaande rechtsverhouding, al kan uit rechtspraak van de Hoge Raad worden afgeleid dat hiervan (specifiek met betrekking tot art. 29 lid 7 Wet OB 1968) pas sprake is wanneer eerder een recht op aftrek is ontstaan, welk tijdstip naar gevoeglijk mag worden aangenomen veelal vóór faillietverklaring ligt. Hierop geldt echter één uitzondering, en dat is wanneer de schuld zou kunnen kwalificeren als boedelschuld.

De vraag of de 'correctie vooraf trek' na het Koot Beheer/Tideman q.q.-arrest als boedelschuld aangemerkt kan worden, dient naar mijn opvatting negatief te worden beantwoord. Er is geen wettelijke bepaling die de herzieningsverplichting aanmerkt als boedelschuld. Evenmin is de wil van de curator gericht op het doen ontstaan van de schuld ex art. 29 lid 7 Wet OB 1968. Het ontstaan van de schuld is immers het enkele gevolg van het feit dat de failliet zijn verplichtingen jegens zijn leveranciers niet kan nakomen. Ten slotte is evenmin sprake van een handelen van de curator in strijd met een door hem na te leven verbintenis of verplichting. Eén uitzondering geldt wat mij betreft voor verplichtingen die tijdens het faillissement of tijdens een direct daaraan voorafgegane surseance door de curator zijn aangegaan of geëerbiedigd, waarbij btw als voorbelasting door de boedel is teruggevraagd, en achteraf blijkt dat de boedel ontoereikend is om de betreffende crediteuren te voldoen. In dat geval kan worden volgehouden dat de curator met het aangaan van de verplichting bewust het risico heeft geaccepteerd – en de wil derhalve mede moet zijn gericht op de mogelijkheid – dat de failliet zijn betaalverplichtingen niet zou kunnen nakomen en de afgetrokken btw verschuldigd zou worden. Alleen dan zou de 'correctie vooraf trek' naar mijn mening een boedelschuld in faillissement opleveren. Een dergelijke situatie zou zich



bijvoorbeeld voor kunnen doen in het geval de curator de onderneming van de failliet, al dan niet met het oog op de toekomst, zou voortzetten.<sup>115</sup>

#### 6.3.2.2.3 Tot slot

Ik kom daarmee aan het slot van mijn relaas. Uit bovenstaande volgt dat in verband met de mogelijkheid tot verhaal op de faillissementsboedel schulden kunnen worden onderverdeeld in een drietal categorieën:

1. Faillissementsschulden.
2. Niet-verifieerbare schulden, niet zijnde boedelschulden.
3. Niet-verifieerbare schulden, zijnde boedelschulden.

Het onderscheid tussen categorie 1 en categorie 2 moet worden gevonden in het ontstaansmoment van een schuld. Is een schuld ontstaan vóór faillissement, dan is sprake van een faillissementsschuld. Is een schuld ontstaan door of eerst ná faillissement, dan is sprake van een niet-verifieerbare schuld. Dit is anders wanneer deze schuld is ontstaan uit een bestaande rechtsverhouding of kwalificeert als boedelschuld. Wat betreft deze laatste categorie kan vervolgens eveneens een onderverdeling worden gemaakt naar drie (sub)categorieën:

1. Boedelschulden die zijn ontstaan uit de wet.
2. Boedelschulden die door de curator in zijn hoedanigheid zijn aangegaan, dat wil zeggen: de curator een schuld op zich neemt, doordat zijn wil daarop gericht is.
3. Boedelschulden die het gevolg zijn van een handelen van de curator in strijd met een door hem in zijn hoedanigheid na te leven verbintenis of verplichting.

Voor iedere schuld in faillissement moet worden beoordeeld onder welke categorie deze kan worden geschaard, teneinde de verhaalspositie van de betreffende crediteur te kunnen vaststellen. Zo ook wat betreft de 'correctie vooraf trek'. Alles overwegende meen ik dat voor de privaatrechtelijke kwalificatie van de herzieningsverplichting aansluiting moet worden gezocht bij het fiscale (materiële) ontstaansmoment. Dit (dynamische) ontstaansmoment zal veelal zijn 'aangebroken' voorafgaand aan het uitspreken van een faillissement. Derhalve zal de Belastingdienst veelal als faillissementsschuldeiser moeten opkomen. Slechts in bijzondere situaties zou de Belastingdienst zijn vordering als boedelcrediteur te gelde moeten maken.

#### 6.3.2.3 De éénjaartermijn

Nieuw ten opzichte van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) is dat art. 29 lid 7 Wet OB 1968 bepaalt dat de herzieningscorrectie in ieder geval moet worden gemaakt bij het verstrijken van de periode van één jaar na de opeisbaarheid van de vergoeding, voor zover deze op

<sup>115</sup> Art. 98 Fw. Vgl. art. 63a e.v. Fw, dat voorziet in een zogenaamde afkoelingsperiode, waarbinnen schuldeisers (met uitzondering van boedelcrediteuren) onder meer met het oog op de voorzetting van het bedrijf hun verhaalsrechten niet kunnen uitoefenen. Zie ook Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Invorderingswet, art. 3, aant. 6.55.1.



dat tijdstip nog niet is betaald.<sup>116</sup> Onder art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) bedroeg deze termijn twee jaren. Het ligt in de rede dat de ratio voor de termijn te zoeken is in het feit dat de wetgever de debiteur niet de ruimte willen laten om in lengte van jaren vol te houden dat er heus nog weleens zal worden betaald,<sup>117</sup> om aan de verschuldigdheid van de belasting te ontkomen.<sup>118</sup>

#### 6.3.2.3.1 Fataal karakter

Anders dan art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) is de éénjaartermijn niet vormgegeven als een fictie. Daar waar art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) voorschrijft dat het recht op teruggaaf *geacht wordt te zijn ontstaan* uiterlijk één jaar na het tijdstip waarop de vergoeding opeisbaar is geworden, bepaalt art. 29 lid 7 Wet OB 1968 dat de belasting *in ieder geval verschuldigd wordt* één jaar na het opeisbaar worden van de vergoeding.<sup>119</sup> Hiermee lijkt de éénjaartermijn van lid 7 een meer dwingend karakter te hebben dan de éénjaartermijn van lid 2. Art. 29 lid 7 Wet OB 1968 lijkt tekstueel weinig ruimte te bieden voor de opvatting dat de herzieningsverplichting feitelijk kan ontstaan nadat de éénjaartermijn is verstreken, daar waar dit wat betreft het recht op teruggaaf onder lid 2 wel kan worden betoogd (paragraaf 4.3.2.2.1). Toch meen ik dat de éénjaartermijn ook in art. 29 lid 7 Wet OB 1968 moet worden beschouwd als een bewijsvermoeden c.q. fictie.<sup>120</sup> In de parlementaire geschiedenis wordt namelijk meermaals expliciet overwogen dat de correctie voor de afnemer op één lijn staat met de correctie voor de leverancier.<sup>121</sup> Ten aanzien van de verkorting van de termijn van twee jaren naar één jaar voor de afnemer wordt bovendien expliciet overwogen:<sup>122</sup>

“Hiermee wordt de regeling voor de correctie van door de afnemer in aftrek gebrachte btw op één lijn gebracht met de regeling voor het recht op teruggaaf van de ondernemer die de niet-betaalde prestatie heeft verricht.”

Dat er geen inhoudelijk verschil beoogd is, kan ook worden opgemaakt uit de door de wetgever gehanteerde bewoordingen ten aanzien van de éénjaartermijn voor het recht op teruggaaf. In de memorie van toelichting wordt over art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf

116 Anders dan art. 29 lid 2 Wet OB 1968 is de éénjaartermijn van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) niet expliciet beperkt tot de categorie niet-betaling. Dit ligt echter wel in de rede en volgt mijns inziens impliciet uit het woord ‘betaald’.

117 Scherpstijpers zouden namelijk kunnen beweren dat het (ook in gevallen van faillissement) zelden tot nooit onomstotelijk vaststaat dat de vergoeding niet meer zal worden betaald. In gelijke zin: Van Vliet 1983, p. 1381. Hierbij moet worden opgemerkt dat dit argument naar mijn idee geen hout snijdt, omdat de Belastingdienst de mogelijkheid zou moeten toekomen om reeds bij een redelijke mate van waarschijnlijkheid omtrent te oninbaarheid te belastingplichtige te confronteren met een naheffingsaanslag (zie paragraaf 6.3.2.1.2).

118 Rechtsvraag Teruggaaf, V-N 1989/2890, 28.

119 Zie ook HR 19 december 1990, *BNB* 1991/58, r.o. 4.3: ‘Ingevolge het tweede lid [art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017); BH] wordt de omzetbelasting in ieder geval verschuldigd twee jaren na de opeisbaarheid van de vergoeding, voor zover deze op dat tijdstip nog niet is betaald (...)’.

120 Dit volgt ook uit het advies van de Raad van State, opgenomen in *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 4, p. 2.

121 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 34 en *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 7, p. 18 (NV): ‘Het gaat hier inderdaad om twee aspecten van dezelfde vordering.’

122 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 11.

2017) opgemerkt 'dat de oninbaarheid van de vordering in ieder geval ontstaat op het moment dat de vordering één jaar nadat deze opeisbaar is geworden nog niet is betaald'.<sup>123</sup> Hoewel deze overweging betrekking heeft op het ontstaan van het recht op teruggaaf sluit deze qua bewoordingen ('ontstaat in ieder geval') aan op de tekst van art. 29 lid 7 Wet OB 1968. Ik kan mij derhalve niet aan de indruk onttrekken dat de éénjaarstermijnen in art. 29 Wet OB 1968 op dezelfde wijze moeten worden geïnterpreteerd.

Zoals reeds in paragraaf 4.3.2.2.1 opgemerkt is de éénjaarstermijn wel (vormgegeven als) een fatale termijn. Ondanks het feit dat het recht op teruggaaf en de verplichting tot herziening feitelijk ná het verstrijken van de éénjaarstermijn kunnen ontstaan, betekent dit dat de correcties juridisch gezien niet op een later tijdstip kunnen ontstaan. Een inspecteur die over een later tijdvak vanwege de feitelijke oninbaarheid van de vordering een naheffingsaanslag oplegt aan de niet-betalende debiteur, zal dan ook te laat zijn. Het is voor de inspecteur daarom van belang de termijn goed te monitoren. Hierna kom ik te spreken over de vraag of dit niet anders had moeten zijn vormgegeven.

#### 6.3.2.3.2 Opeisbaarheid van de vergoeding

Het opeisbaar worden van de vergoeding markeert het startpunt van de éénjaarstermijn. Naar mijn mening mag gevoeglijk worden aangenomen dat de vraag naar wanneer een vergoeding opeisbaarheid wordt onder art. 29 lid 2 en 7 Wet OB 1968 gelijk moet worden benaderd. Ik volsta dan ook met een verwijzing naar hetgeen ik in paragraaf 4.3.2.2.2 omtrent art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) over het tijdstip van opeisbaarheid heb overwogen. In de betreffende paragraaf is overigens ook verwezen naar ter zake art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) relevante jurisprudentie.

#### 6.3.2.4 Verhouding tot het Unierecht

In deze paragraaf heb ik stilgestaan bij de vraag of met de invoering van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 afscheid is genomen van het in art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) neergelegde 'redelijkheidscriterium'. Daarnaast ben ik ingegaan op de vraag naar de faillissementsrechtelijke kwalificatie van de 'correctie vooraf trek' en heeft de vraag naar de betekenis van de éénjaarstermijn de revue gepasseerd.

Wat betreft de eerste vraag heb ik beargumenteerd dat een redelijke wetstoepassing voorschrijft dat het redelijkheidscriterium onder art. 29 lid 7 Wet OB 1968 onverkort van toepassing is gebleven. Het aannemen van het redelijkheidscriterium is in overeenstemming met het Unierecht. Zoals met betrekking tot het recht op teruggaaf is betoogd (paragrafen 3.3.6.1 en 4.3.2.3) is van niet-betaling ook reeds sprake als een vordering, vanuit de leverancier gezien, met een redelijke waarschijnlijkheid niet zal worden betaald. De oninbaarheid hoeft daarmee niet ('met een aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid') vast te staan. Bezien vanuit de afnemer zou art. 29 lid 7 Wet OB 1968 derhalve al toepassing moeten vinden wanneer redelijkerwijs moet worden aangenomen dat hij de schuld niet zal betalen. Het aanvaarden van een redelijkheidscriterium veronderstelt ook hier het aannemen van

<sup>123</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 10.

een dynamisch ontstaansmoment. Gelijk aan mijn betoog in paragraaf 4.3.2.3 meen ik dat ook dit recht doet aan het Unierecht.

Met betrekking tot de faillissementsrechtelijke kwalificatie heb ik geconcludeerd dat de 'correctie vooraf trek' als uitgangspunt een faillissementsschuld behelst. Hoofddreden hiervoor is dat de 'correctie vooraf trek' (materieel) doorgaans ontstaat (vlak) vóór het faillissement van de schuldenaar. Door een uitspraak van de Hoge Raad in 2013 moet worden aangenomen dat de 'correctie vooraf trek' eveneens als faillissementsschuld kwalificeert, indien deze zou ontstaan door of ná de faillietverklaring, omdat in de relatie tot de Belastingdienst veelal sprake zal zijn van een bestaande rechtsverhouding. Daardoor zal van een niet-verifieerbare schuld naar mijn idee niet snel (meer) sprake zijn. Ook een boedelschuld zal niet gauw aan de orde zijn. Wanneer moet worden aangenomen dat de 'correctie vooraf trek' een faillissementsschuld oplevert, dan kan de Belastingdienst als hoogpreferent crediteur<sup>124</sup> zijn vordering met betrekking tot de 'correctie vooraf trek' ter verificatie bij de curator indienen en zich met voorrang (onder meer boven de concurrente crediteuren) verhalen op het boedelactief. De vraag kan worden opgeworpen of het Unierecht niet als eis stelt dat de btw-schulden (waaronder de 'correctie vooraf trek') niet altijd integraal moeten worden voldaan, en de Belastingdienst derhalve een nog sterkere verhaalspositie zou moeten bekleden (door in faillissement als boedelcrediteur op te komen). Deze vraag houdt verband met het feit dat de btw (anders dan andere belastingen) tot de eigen middelen van de EU behoort.<sup>125</sup> In dat kader volstaat een verwijzing naar de hierna in paragraaf 6.3.3.1.3 te bespreken arresten *Degano Trasporti*<sup>126</sup> en *Marco Identi*<sup>127</sup>, waarin het HvJ in herinnering brengt dat als uitgangspunt op lidstaten de verplichting rust alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen om te waarborgen dat de btw volledig wordt geïnd. In diezelfde arresten nuanceert het HvJ evenwel deze verplichting door te oordelen dat dit (in het kader van een (faillissements)akkoord) geen harde voorwaarde is, zolang de (insolventie)procedures van een lidstaat maar zijn onderworpen aan strikte toepassingsvoorwaarden, die garanties bieden voor het innen van de btw-vorderingen. Ik meen daaruit te mogen afleiding dat de Belastingdienst in Nederlandse faillissementen niet altijd 'vooraan in de rij' hoeft te staan, zodat het aannemen van een faillissementsschuld geen strijd zou hoeven opleveren met het Unierecht.

Over de geldigheid van de éénjaartermijn volsta ik met de volgende kanttekeningen. De eerste is van conceptuele aard. Zoals hiervoor reeds opgemerkt moet onder de categorie 'niet-betaling' ook de schuld worden verstaan, waarvan onzeker is – doch wel met enige mate van waarschijnlijkheid – dat deze zal worden voldaan. In dat geval zou art. 29 lid 7 Wet OB 1968 al toepassing moeten vinden. Zoals ik ook reeds in paragraaf 5.3.6 (gelijk aan mijn bevindingen in paragraaf 3.3.5) heb opgemerkt, mogen lidstaten nadere regels vaststellen teneinde de niet-betaling aan te tonen; zij mogen geen afbreuk doen aan de materiële inhoud. Met betrekking tot het recht op teruggaaf heb ik in dit verband aangegeven conceptueel geen moeite te hebben met een (éénjaars)termijn, aangezien het verstrijken ervan een aanwijzing (bewijsmiddel) kan zijn voor de oninbaarheid (zoals ook

<sup>124</sup> Zie over het fiscale voorrecht paragraaf 6.3.3.1.1.

<sup>125</sup> Paragraaf 6.3.3.1.2.

<sup>126</sup> HvJ 7 april 2016, nr. C-546/14, *V-N* 2016/22.14 (*Degano Trasporti*).

<sup>127</sup> HvJ 16 maart 2017, nr. C-493/15, *V-N* 2017/17.17 (*Marco Identi*).

een faillissement dat volgens mij onder omstandigheden<sup>128</sup> kan zijn). Ik kan mij namelijk voorstellen dat bepaald empirisch onderzoek uitwijst dat vorderingen die een bepaalde tijd openstaan als oninbaar moeten worden beschouwd (doordat er redelijkerwijs van mag worden uitgegaan dat de vordering niet meer zal worden betaald).<sup>129</sup> De termijn mag echter niet te kort zijn. Zo zou ik menen dat een termijn van 30 dagen (waarna de oninbaarheid zou moeten worden aangenomen) niet per definitie de conclusie wettigt dat een vordering bij het vervallen ervan als oninbaar moet worden beschouwd.<sup>130</sup> In het kader van de éénjaarstermijn rijst derhalve de vraag wat maakt dat deze termijn (naar objectieve maatstaven) veronderstelt dat schulden bij het verstrijken van die termijn niet meer zullen voldaan. Ik mis daarover een concrete onderbouwing van de wetgever. Meer dan onderstaande opmerking is er niet (cursivering van mijn hand):<sup>131</sup>

“De leden van de fractie van de PVV constateren dat het voorstel een praktische oplossing biedt voor een reeds lang bestaand probleem. Wel rijst bij hen de vraag of een periode van één jaar niet wat kort is en of een periode van twee jaar niet beter zou zijn. *Doorgaans kan één jaar na het opeisbaar worden van een vordering al met een behoorlijke zekerheid worden beoordeeld of die vordering uiteindelijk nog zal worden betaald.*”

Onduidelijk is waar deze stelling op is gebaseerd. Omdat het bij de ‘correctie vooraftrek’ niet gaat om het scheppen van rechten (zoals onder art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 het geval is)<sup>132</sup>, maar om het opleggen van verplichtingen, kan worden volgehouden dat de éénjaarstermijn op gespannen voet staat met het Unierecht, zeker wanneer blijkt (of een belastingplichtige aannemelijk maakt) dat de éénjaarstermijn inderdaad te kort is voor het aannemen van een vermoeden van oninbaarheid. In dat geval zou de éénjaarstermijn geen bewijsvermoeden meer behelzen en ook de nog inbare vorderingen (vgl. het stroomschema in paragraaf 3.3.6.1) onder de reikwijdte van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 brengen. Dit is niet toegestaan.

Ervan uitgaande dat de éénjaarstermijn een geldige termijn vormt, rijst tot slot de vraag naar de houdbaarheid van het fatale karakter ervan. Onder verwijzing naar hetgeen ik daarover heb overwogen met betrekking tot het recht op teruggaaf (paragraaf 4.3.2.3), ben ik ook hier van mening dat het fatale karakter op gespannen voet staat met het Unierecht. Naar mijn mening zou de belastingplichtige ook ná het verstrijken van de éénjaarstermijn nog (onbeboet) een correctie moeten kunnen doorvoeren.<sup>133</sup> Ook de inspecteur zou in mijn optiek de mogelijkheid moeten hebben om ná het verstrijken van de éénjaarstermijn nog een correctie door te voeren. Echter is hij, anders dan de belastingplichtige, gebonden aan het nationale recht: hem staat geen rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn open.<sup>134</sup>

128 Niet alle faillissementen rechtvaardigen de conclusie dat redelijkerwijs moet worden aangenomen dat geen betalingen meer zullen worden gedaan (paragraaf 4.3.2.1.2).

129 Dergelijke studies zijn mij echter niet bekend.

130 Zoals in de inleiding aangegeven (paragraaf 1.1) staat een factuur gemiddeld 45 dagen open.

131 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 7, p. 17 (NV).

132 Paragraaf 4.3.2.3.

133 Zulks onverlet de mogelijkheid van de Belastingdienst de belastingplichtige eerder (bij het verstrijken van de éénjaarstermijn) te confronteren met een naheffingsaanslag.

134 Zie paragraaf 2.3.1.3.

## 6.3.2.5 Verhouding tot het rechtskarakter

Het blijven vasthouden aan het redelijkheidscriterium doet naar mijn idee recht aan het rechtskarakter van de btw. Toepassing van dit criterium voorkomt immers dat ondernemers tot in den treure kunnen volhouden dat op een later moment heus wel een keer zal worden betaald en de btw zodoende onnodig subsidiërend uitpakt. Daar staat tegenover dat toepassing van het redelijkheidscriterium meebrengt dat ondernemers (achteraf gezien) ten onrechte een correctie hebben doorgevoerd, wanneer na het intreden van de correctie alsnog wordt betaald (en zij zodoende met een btw-last worden geconfronteerd). Dit zou anders zijn wanneer de hierna (paragraaf 6.3.4) te bespreken correctie op de correctie toepassing zou vinden, in welk geval de 'last' weer zou worden weggenomen met een hernieuwd recht op aftrek.

Het fatale karakter daarentegen wringt volgens mij als uitgangspunt wél met het rechtskarakter van de btw. Door (vanuit de Belastingdienst gezien) ondernemers enkel met een naheffingsaanslag te kunnen confronteren over de periode waarin de éénjaarmetermijn is komen te verstrijken, wordt de neutraliteit van de btw geweld aangedaan. Immers: in dat geval zou de btw voor de niet-betalende ondernemer (te snel) als een subsidie kunnen uitpakken, zodat de Belastingdienst minder int dan de ondernemer daadwerkelijk heeft betaald. Voor een nadere onderbouwing verwijs ik naar mijn gedachten hierover in de spiegelbeeldige situatie (paragraaf 4.3.2.3).

Wat betreft de faillissementsrechtelijke kwalificatie van schulden kan worden volgehouden dat toepassing van art. 29 Wet OB 1968 *in de praktijk* tot een verhoogde breuk met het rechtskarakter leidt. Dit zou ervoor pleiten om de Belastingdienst een (nog)<sup>135</sup> steviger verhaalsrecht toe te kennen door de 'correctie vooraf trek' bij wet als boedelschuld aan te merken. Ter toelichting het volgende voorbeeld (ontleend aan voorbeeld 3.9 en wederom uitgaande van een btw-tarief van 20%):

*Voorbeeld 6.3*

Fabrikant A levert goederen voor 100 aan groothandelaar B, die op zijn beurt de goederen voor 250 levert aan tussenhandelaar C. C levert vervolgens voor 300 door aan detaillist D, waarop D de goederen uiteindelijk voor 350 (exclusief btw) levert aan eindverbruiker E. C is vanwege zijn faillissement echter niet in staat om B te betalen en het faillissement wordt al gauw opgeheven vanwege een gebrek aan baten.

Zonder toepassing van art. 29 Wet OB 1968 zou de afdracht *in theorie* als volgt zijn (uitgaande van een btw-tarief van 20%):

135 Goed en kwaad houdt de huidige preferentie van de Belastingdienst wel al voldoende rekening met het rechtskarakter van de btw.

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorderen btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
<b>A</b>	100	20	120	0	0	0	20
<b>B</b>	250	50	300	100	20	120	30
<b>C</b>	300	60	360	250	50	300	10
<b>D</b>	350	70	420	300	60	360	10
<b>E</b>				0	0	420	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>70</b>

In de praktijk zal de afdracht echter vaak als volgt zijn (vanwege het faillissement zal C ook niet aan alle fiscale verplichtingen kunnen voldoen):

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorderen btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
<b>A</b>	100	20	120	0	0	0	20
<b>B</b>	250	50	300	100	20	120	30
<b>C</b>	300	60	360	250	50	300	0
<b>D</b>	350	70	420	300	60	360	10
<b>E</b>				0	0	420	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>60</b>

Toepassing van art. 29 Wet OB 1968 zou evenwel *in theorie* tot een gelijk resultaat moeten leiden als de hiervoor beschreven theoretische uitgangssituatie:<sup>136</sup>

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorderen btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
<b>A</b>	100	20	120	0	0	0	20
<b>B</b>	250	50-50	300	100	20	120	-20
<b>C</b>	300	60	360	250	50-50	300	60
<b>D</b>	350	70	420	300	60	360	10
<b>E</b>				0	0	420	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>70</b>

Echter: doordat de fiscale schuld van C door toepassing van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 hoger is dan in de uitgangssituatie (60 in plaats van 10) zal art. 29 Wet OB 1968 *in de praktijk* veelal het volgende resultaat hebben:

<sup>136</sup> Zie ook paragraaf 3.3.6.3.

	Ver- koop	Verschul- digde btw (A)	Verkoop- factuur	Inkoop	Te vorderen btw (B)	Inkoop- factuur	Afdracht (A-B)
A	100	20	120	0	0	0	20
B	250	50-50	300	100	20	120	-20
C	300	60	360	250	50-50	300	0
D	350	70	420	300	60	360	10
E				0	0	420	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>10</b>

Bovengenoemd voorbeeld illustreert dat art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) in de praktijk ertoe leidt dat de Belastingdienst er relatief hard bij in schiet en de btw-druk op goederen en/of diensten niet langer evenredig is aan de prijs van het product. Vanuit het rechtskarakter van de btw bezien, zou het aanmerken van de 'correctie vooraf trek' als boedelschuld derhalve niet zo'n gek idee zijn, waarbij moet worden opgemerkt dat ook schuldeisers die 'vooraan in de rij staan' in de praktijk niet zelden van een koude kermis thuiskomen. Dit maakt het eerbiedigen van het rechtskarakter eigenlijk illusoir.

#### 6.3.2.6 Slotsom

Deze paragraaf handelt over het ontstaansmoment van de 'correctie vooraf trek'. Ik heb verdedigd dat het voorheen (onder art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017)) in de wet verankerde redelijkheidscriterium nog steeds van toepassing is. Met betrekking tot de faillissementsrechtelijke kwalificatie kom ik tot de conclusie dat doorgaans sprake zal zijn van een faillissementsschuld. Ook ben ik ingegaan op (het karakter van) de éénjaarsstermijn. Wat betreft de verhouding tot het Unierecht en het rechtskarakter ben ik van mening dat het redelijkheidscriterium beide voldoende eerbiedigt (wat betreft het rechtskarakter zeker wanneer deze gepaard gaat met een correctie op de correctie (paragraaf 6.3.4)). De éénjaarsstermijn (conceptueel bezien) sluit hierbij aan. Het fatale karakter acht ik echter in strijd met het Unierecht én het rechtskarakter. Ik heb bepleit dat de faillissementsrechtelijke status van de 'correctie vooraf trek' (als faillissementsschuld) past binnen het Unierecht. Het rechtskarakter zou evenwel beter worden gediend als een promotie zou plaatsvinden naar boedelschuld (hetgeen ook vanuit het Unierecht bezien aan te moedigen valt).

#### 6.3.3 Omvang van de herzieningsverplichting

In de insolventiepraktijk is het sinds jaar en dag een uitdaging om de omvang van de 'correctie vooraf trek' te bepalen.<sup>137</sup> Reden hiervan is dat de hoogte van de herzieningsverplichting afhankelijk is van de uiteindelijke betaling die de ondernemer aan zijn crediteuren doet. Daar waar een faillissement eindigt met het verbindend worden van de slotuitdelingslijst (art. 193 lid 1 Fw), gaan aan het vaststellen van de schuld ex art. 29 lid 7 Wet OB 1968 veelal gecompliceerde berekeningen vooraf. Immers: uit de slotuitdelingslijst zal zowel de uitkering aan de concurrent crediteuren moeten blijken als de uitkering aan

<sup>137</sup> Finkensieper 1983, p. 812.

de Belastingdienst, terwijl dit laatste bedrag juist afhankelijk is van het eerste bedrag. Ook wanneer een faillissement een einde vindt doordat de schuldenaar met zijn crediteuren een akkoord heeft bereikt (art. 161 Fw) kan art. 29 lid 7 Wet OB 1968 aanleiding geven tot complicaties. In dit onderdeel ga ik nader in op bedoelde problematiek.

Als noot vooraf merk ik op dat ik omwille van de overzichtelijkheid het effect van de éénjaartermijn en de terugbetalingsverplichting van art. 29 lid 8 Wet OB 1968 in deze paragraaf – tenzij anders vermeld – buiten beschouwing laat. Ik neem derhalve enkel de vorderingen, ten aanzien waarvan op het moment van het verbindend worden van de slotuitdelingslijst of het aangaan van een akkoord de éénjaartermijn nog niet is verstreken, tot uitgangspunt en volsta met de opmerking dat hetgeen in deze paragraaf wordt overwogen als uitgangspunt omgekeerd evenredig is aan het vaststellen van de omvang van het herziene recht op teruggaaf ex art. 29 lid 8 Wet OB 1968, indien en voor zover de éénjaartermijn op bedoeld moment reeds is verstreken.

In paragraaf 6.3.3.1 besteed ik aandacht aan de perikelen rondom het crediteurenakkoord. Hierbij komt niet enkel het zogenoemde faillissementsakkoord aan de orde, maar passeert ook het zogenaamde onderhands akkoord de revue. Paragraaf 6.3.3.2 staat vervolgens in het teken van de berekening van het uitkeringspercentage voor de concurrente crediteuren met het oog op de vaststelling van de slotuitdelingslijst. Ik ga daarbij ook in mogelijk alternatieve methodes om de omvang van de herzieningsverplichting vast te stellen. De verhouding tot het Unierecht en het rechtskarakter staat centraal in paragraaf 6.3.3.3 en 6.3.3.4. Ik kom tot een afronding in paragraaf 6.3.3.5.

#### 6.3.3.1 *Crediteurenakkoord*

Om een bestaande schuldenlast te verminderen kan een schuldenaar zijn schuldeisers een akkoord<sup>138</sup> aanbieden. De inhoud van een akkoord is niet aan regels gebonden en kan van alles inhouden. In de insolventiepraktijk is het percentageakkoord<sup>139</sup> het meest voorkomend: schuldeisers wordt gevraagd genoeg te nemen met een deelbetaling in ruil voor over en weer te verlenen finale kwijting.<sup>140</sup> Voor de schuldeiser zal het al dan niet ingaan op een aanbod tot een akkoord in de praktijk afhangen van de uitkomst van een risicoafweging: wat is de kans dat ik beter af ben met of zonder akkoord?<sup>141</sup> Hoewel het motief van de schuldenaar in veruit de meeste gevallen zal zijn gelegen in het kunnen continueren van

138 In de civielrechtelijke literatuur is veel geschreven over dit fenomeen. Ik verwijs naar Wessels 2007 en Soedira 2011. Voor btw-gerelateerde problematiek verwijs ik naar Heijnen 2010, p. 8-10 en Heijnen 2015. Een deel van deze paragraaf is hier op gebaseerd.

139 Over andere akkoordvarianten kom ik in paragraaf 6.3.3.1.5 te spreken.

140 Ook een getrapte percentageakkoord behoort tot de mogelijkheden. In dat geval worden de schulden onderverdeeld in groepen categorieën met een eigen uitkeringspercentage. Zo worden kleine schuldeisers in de praktijk gekoppeld aan een hoger uitkeringspercentage dan grote schuldeisers. Dit heeft veelal een tactische achtergrond: schuldeisers met een lagere claim zullen dan eerder voor het akkoord stemmen. Zie Bobeldijk e.a. 2013, p. 80.

141 Voordeel van een akkoord is vaak dat een langdurige en kostbare gerechtelijke vereffening wordt voorkomen en derden, zoals financiële instellingen en/of investeerders, de failliet dikwijls financieel steunen, zodat de uitkering veelal hoger zal zijn dan redelijkerwijs is te verwachten bij blokkering van een akkoord.



zijn onderneming of in het realiseren van een doorstart,<sup>142</sup> hoeft dit het geval te zijn. Met het zogeheten liquidatieakkoord wordt de gerechtelijke vereffening door en namens de schuldeisers namelijk vervangen door een contractuele.<sup>143</sup> In de praktijk is het succes van een onderhands akkoord – dat steeds een (meerpartijen)overeenkomst tussen de schuldenaar en zijn gezamenlijke schuldeisers betreft – veelal afhankelijk van de bereidheid van iedere schuldeiser om in te stemmen met het voorstel. Een akkoord is als uitgangspunt namelijk enkel bindend ten aanzien van de schuldeisers die met het akkoordvoorstel hebben ingestemd: een schuldeiser die niet instemt behoudt zijn vordering en de mogelijkheid tot verhaal op het vermogen van de schuldenaar en zou zodoende de totstandkoming van een (algeheel) akkoord kunnen frustreren. Vooralsnog kan een schuldenaar alleen in zeer uitzonderlijke omstandigheden medewerking van een crediteur afdwingen.<sup>144</sup>

Een uitzondering geldt voor een akkoord dat in faillissement of surseance tot stand komt. In dat geval bestaat onder voorwaarden wél de mogelijkheid schuldeisers te dwingen een aangeboden akkoord te aanvaarden. Tot het aannemen van een akkoord is een gewone meerderheid voldoende. Anders dan het geval bij een akkoord buiten faillissement of surseance, rechtvaardigt dit een zorgvuldig bij wet vastgelegde procedure en vereist het dat de rechtbank het akkoord goedkeurt, ofwel: homologeert.<sup>145</sup> Het is dan ook niet voor niets dat een dergelijk (aangenomen) akkoord in faillissement of surseance een *dwangakkoord* of *gerechtelijk akkoord* wordt genoemd.<sup>146</sup> Een faillissements- of surseanceakkoord raakt echter alleen de concurrente schuldeisers. Schuldeisers met voorrang, zoals separatisten (pand- en hypotheekhouder) en (andere) bevoorrechte schuldeisers, zoals de Belastingdienst,<sup>147</sup> zijn niet aan een dwangakkoord gebonden. Dit is anders wanneer zij afstand doen van hun voorrangspositie (en zodoende ook mogen meestemmen over een akkoordvoorstel)<sup>148</sup> of vrijwillig medewerking verlenen aan een akkoord.

#### 6.3.3.1.1 Positie Belastingdienst

Om de Belastingdienst voldoende tegenwicht te kunnen laten bieden in het krachtenveld van de schuldeisers heeft de wetgever in art. 21 lid 1 Iw 1990 het fiscale voorrecht

<sup>142</sup> Zie ook Joosen 1998, p. 129.

<sup>143</sup> Wessels 2007, p. 5-6. Zie ook HR 30 januari 1920, *NJ* 1920/232. Vgl. art. 50 Fw (het akkoord kan boedelafstand inhouden).

<sup>144</sup> Zie onder meer HR 12 augustus 2005, *JOR* 2005/257 en HR 24 maart 2017, *JOR* 2017/209. Als het aan de wetgever ligt komt hier echter verandering in. Als onderdeel van de Herijking Faillissementsrecht is in december 2017 een tweede consultatieronde afgesloten met betrekking tot een wetsvoorstel strekkende tot de invoering van een onderhands dwangakkoord ter voorkoming van (dus buiten) faillissement ([www.internetconsultatie.nl/wethomologatie](http://www.internetconsultatie.nl/wethomologatie)). Zie ook paragraaf 6.3.3.2.3.

<sup>145</sup> Art. 138-172 en art. 252-281 Fw. Buiten faillissement of surseance behoeft een akkoord geen toetsing door een rechter, vandaar dat het akkoord buiten faillissement of surseance een grote mate van flexibiliteit kent.

<sup>146</sup> Een akkoord buiten faillissement of surseance wordt ook wel *onderhands akkoord* of *buitengerechtelijk akkoord* genoemd.

<sup>147</sup> Strikt genomen is de Ontvanger (van de Belastingdienst) belast met invordering van rijksbelastingen (art. 3 lid 1 Iw 1990).

<sup>148</sup> Deze afstand maakt hen tot concurrente crediteuren, ook als het akkoord niet wordt aangenomen (art. 143 Fw en art. 257 Fw).

opgenomen.<sup>149</sup> Op grond hiervan heeft de Belastingdienst ter zake van alle rijksbelastingen<sup>150</sup> een voorrecht op alle goederen van de belastingschuldige. Het voorrecht gaat – behoudens een aantal uitzonderingen – boven alle andere voorrechten. Daarmee is het fiscale voorrecht superieur en maakt het van de Belastingdienst een sterke schuldeiser. De Belastingdienst is (daarom) slechts bij hoge uitzondering bereid de belastingschuldige tegemoet te komen door een deel van een openstaande belastingschuld kwijt te schelden. Kwijtschelding van een belastingschuld voor ondernemers vindt alleen plaats bij een akkoord met (in principe) alle schuldeisers en indien er geen redelijke mogelijkheid bestaat om een derde aansprakelijk te stellen. De Belastingdienst doet dan weliswaar geen afstand van zijn voorrecht (hij mag dan ook niet meestemmen over een akkoordvoorstel), maar verleent medewerking aan de totstandkoming van het akkoord door genoeg te nemen met een gedeeltelijke betaling van de belastingschuld. Om concurrentievervalsingen te voorkomen geschiedt medewerking aan een akkoord enkel onder de hierna te noemen voorwaarden:<sup>151</sup>

- a) het te ontvangen deel van de belastingschuld moet:
  1. ten minste het dubbele percentage bedragen van hetgeen aan concurrente schuldeisers op hun vorderingen zal worden uitgekeerd;
  2. een substantiële omvang hebben, zowel absoluut als in relatie tot de totale belastingschuld; en
  3. van ten minste dezelfde omvang zijn als kan worden verkregen door middel van executiemaatregelen;
- b) de Belastingdienst moet noch in uitkeringspercentage noch in tempo van betaling worden achtergesteld bij gelijkbevoorrechte schuldeisers;
- c) fiscale verplichtingen die opkomen tijdens de behandeling van het verzoek om kwijtschelding moeten tijdig en volledig worden nagekomen; en
- d) bij voortzetting van het bedrijf of zelfstandig beroep van de belastingschuldige na de totstandkoming van het akkoord moeten reële vooruitzichten aanwezig zijn voor de voortzetting van de onderneming.

In de Leidraad Invordering 2008 worden hier twee extra voorwaarden aan toegevoegd: (i) de Belastingdienst werkt uitsluitend mee aan een akkoord als de 'communaux middelen' volledig worden voldaan<sup>152</sup> en (ii) er wordt geen medewerking verleend als een of meer schuldeisers het gedeelte van hun vordering dat niet wordt voldaan, niet kwijtschelden, maar overdragen aan een derde of omzetten in aandelenkapitaal.<sup>153</sup>

<sup>149</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33403, nr. 3, p. 17 (MvT bij het Belastingplan 2013).

<sup>150</sup> Art. 2 lid 1 onderdeel a Iw 1990.

<sup>151</sup> Art. 21 en 22 Uitvoeringsregeling Iw 1990.

<sup>152</sup> Art. 26.3.3. Leidraad Invordering 2008.

<sup>153</sup> Door Tekstra 1999, p. 84 is de vraag opgeworpen of het stellen van additionele voorwaarden in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel wel is toegestaan. Anders: Van Oers 2007, p. 356. Van Oers stelt (en ik ben het met hem eens) dat de grondslag voor de additionele voorwaarden moet worden gevonden in art. 8 lid 1 onderdeel g Uitvoeringsregeling Iw 1990.

6.3.3.1.2 *Communautaire middelen*

Hoewel de btw tot de communautaire middelen kan worden gerekend,<sup>154</sup> kan uit de juridische context<sup>155</sup> worden opgemaakt dat enkel bedoeld wordt op douanerechten. Met andere woorden: de Belastingdienst verleent bij een crediteurenakkoord geen kwijtschelding, indien en voor zover de belastingschuld uit douanerechten bestaat. De achterliggende gedachte hierbij is dat voor het kwijtschelden van douanerechten reeds op Unierechtelijk niveau afzonderlijke regels gelden, waarvan lidstaten in principe niet mogen afwijken.<sup>156</sup> Indien lidstaten namelijk de vrijheid zouden hebben om op grond van nationale regels (deels) kwijtschelding te verlenen, zou dit namelijk een direct effect hebben op de begroting van de EU. Anders dan btw<sup>157</sup> dienen douanerechten namelijk volledig door lidstaten te worden afgedragen aan de EU. Toch dient men zich te realiseren dat ook de btw-afdracht aan de EU afhankelijk is van de netto btw-opbrengst van een lidstaat<sup>158</sup> en het niet (geheel) innen van de btw-schuld dus ook (deels) ten laste komt van de EU. Had van het akkoord dan niet ook de btw-vordering van de Belastingdienst uitgesloten moeten worden?

Hoewel deze vraag zich wellicht het meest leent om in paragraaf 6.3.3.3 (verhouding tot het Unierecht) te worden beantwoord, sta ik omwille van de leesbaarheid van dit onderdeel hierbij reeds in navolgende paragraaf stil.

154 Ik ga ervan uit dat met 'communautaire middelen' bedoeld wordt op de zogeheten 'eigen middelen'. Dit zijn de middelen waarmee de volledige begroting van de EU gefinancierd wordt (art. 311 VWEU). De samenstelling van de eigen middelen en de wijze van toedeling zijn opgenomen in het Eigen Middelenbesluit. In het Eigen Middelenbesluit zijn drie middelen vastgesteld: (i) douanerechten en landbouweffingen (de zogenaamde traditionele eigen middelen), (ii) btw-afdrachten en (iii) BNI-afdrachten. Zie uitgebreid Heijnen 2015.

155 Zie paragraaf 43.4 van de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders (te downloaden via [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)). Dit volgt tevens uit het gegeven dat deze voorwaarde per 1 juli 1992 in de toenmalige Leidraad Invordering 1990 (de voorloper van de Leidraad Invordering 2008) is opgenomen, per welke datum de leidraad in verband met de inwerkingtreding van de (toenmalige) Wet houdende wijziging van de Algemene wet inzake de douane en de accijnzen en enkele andere wetten is aangepast (*Kamerstukken II 1992/93, 22721*).

156 Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Invorderingswet, art. 26, aant. 4.8.7. Voor het Unierechtelijk kwijtscheldingsregime verwijs ik naar art. 236 e.v. Communautair Douanewetboek. Hieruit volgt dat kwijtschelding van douanerechten vrijwel niet tot de mogelijkheden behoort met onvermogen tot betaling als motief.

157 Wat betreft de btw dragen lidstaten een klein percentage (thans: 0,3%) van een (statistisch) geharmoniseerde grondslag af aan de EU. Ondanks de procentueel geringe bijdrage gaat het bij de btw-afdrachten nominaal om substantiële bedragen. Zie bijvoorbeeld [www.europa-nu.nl](http://www.europa-nu.nl).

158 De (statistisch) geharmoniseerde grondslag wordt voorgeschreven in Unierechtelijke voorschriften en wordt gevonden door de totale netto jaarlijkse btw-opbrengst van een lidstaat (i) te delen door het gewogen gemiddelde btw-tarief (dit laatste is een schatting van het gemiddelde btw-tarief dat van toepassing is op de verschillende categorieën btw-belaste goederen en diensten en vervolgens (ii) te vermeerderen of verminderen met bepaalde compensaties. Voor een nadere toelichting verwijs ik naar Europese Commissie, *European Union Public Finance* (vijfde editie), Luxemburg: Publications Office of the European Union 2014, ook te downloaden in de digitale boekenwinkel van de EU ([www.bookshop.europa.eu](http://www.bookshop.europa.eu)).

6.3.3.1.3 De arresten *Degano Trasporti*<sup>159</sup> en *Marco Identi*<sup>160</sup>

De vraag of de btw-vordering van de Belastingdienst steeds integraal moet worden voldaan was onderwerp in twee Italiaanse zaken die hij het HvJ hebben gediend: HvJ *Degano Trasporti* en *Marco Identi*. Hoewel het feitencomplex in beide zaken net iets anders lag, was de wezenlijke rechtsvraag gelijk. Wat betreft de feiten dient te worden uitgegaan van het volgende. In het *Degano Trasporti*-arrest<sup>161</sup> betrof het een in financiële moeilijkheden verkerende ondernemer, die aan zijn schuldeisers een akkoord aanbood dat voorzag in de integrale betaling van enkele bevoorrechte schuldeisers en een gedeeltelijke betaling aan de overige concurrente en preferente crediteuren, waaronder de Belastingdienst. De vordering van de Belastingdienst bestond grotendeels uit btw. In de zaak *Marco Identi* ging het om het persoonlijk faillissement van de naamgever van het arrest, waarin de rechter een 'kwijtschelding van schulden' had toegekend. Het doorlopen van deze procedure stelde natuurlijk personen in staat om 'met een schone lei', zonder schuldenlast, verder te gaan en hield in dat bij wet genoemde restschulden, behoudens enkele uitzonderingen, werden kwijtgescholden. In beide procedures werd door de Italiaanse rechter de vraag het aan HvJ voorgelegd of het Unierecht zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan btw-schulden in het kader van een insolventieprocedure slechts gedeeltelijk aan de Belastingdienst worden voldaan. Hierbij wordt verwezen naar art. 4 lid 3 Verdrag betreffende de Europese Unie<sup>162</sup> inzake de nakoming van Unierechtelijke verplichtingen en de btw-aangifte- en voldoeningsverplichting uit de Btw-richtlijn.<sup>163</sup> In antwoord op de vraag neemt het HvJ in beide zaken tot uitgangspunt dat op lidstaten de verplichting rust alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd. Hoewel lidstaten ten aanzien van de wijze waarop dit doel kan worden bereikt beschikken over een zekere bewegingsvrijheid, wordt deze volgens het HvJ echter beperkt door de verplichting om de doeltreffende inning van de eigen middelen van de EU te waarborgen en geen verschillen in de behandeling van belastingplichtigen in het leven te roepen. Het HvJ bevestigt dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de inning van btw en de afdracht van de eigen middelen en dat het niet-innen van btw mogelijk tot een verlaging van de eigen middelen (zie hiervoor) leidt.<sup>164</sup>

159 HvJ 7 april 2016, nr. C-546/14, V-N 2016/22.14 (*Degano Trasporti*).

160 HvJ 16 maart 2017, nr. C-493/15, V-N 2017/17.17 (*Marco Identi*).

161 Voor een uitgebreide bespreking en de aanloop naar het verzoek om een prejudiciële beslissing verwijs ik naar mijn bijdrage in het Tijdschrift voor Insolventierecht (Heijnen 2015).

162 Deze bepaling luidt: "Krachtens het beginsel van loyale samenwerking respecteren de Unie en de lidstaten elkaar en steunen zij elkaar bij de vervulling van de taken die uit de Verdragen voortvloeien. De lidstaten treffen alle algemene en bijzondere maatregelen die geschikt zijn om de nakoming van de uit de Verdragen of uit de handelingen van de instellingen van de Unie voortvloeiende verplichtingen te verzekeren. De lidstaten vergemakkelijken de vervulling van de taak van de Unie en onthouden zich van alle maatregelen die de verwezenlijking van de doelstellingen van de Unie in gevaar kunnen brengen."

163 Art. 2 en 22 Zesde richtlijn (thans: art. 2, 206 en 250 Btw-richtlijn). Vermeldenswaard is dat in de *Marco Identi* zaak ook de houdbaarheid van de procedure in het licht van de staatssteunleer centraal stond. Ik laat dit onbesproken, anders dan de opmerking dat het HvJ oordeelde dat geen sprake was van staatssteun. Zie HvJ 16 maart 2017, nr. C-493/15, V-N 2017/17.17 (*Marco Identi*), r.o. 25-29.

164 HvJ 7 april 2016, nr. C-546/14, V-N 2016/22.14 (*Degano Trasporti*), r.o. 19-22 en HvJ 16 maart 2017, nr. C-493/15, V-N 2017/17.17 (*Marco Identi*), r.o. 17-19. Zie ook HvJ 17 juli 2008, nr. C-132/06, V-N 2008/39.15 (*Commissie/Italië*), r.o. 37-39.

Toch hoeft dit volgens het HvJ niet te betekenen dat een procedure voor een (preventief) akkoord of de kwijtschelding van schulden in strijd is met het Unierecht. Volgens het HvJ is dit afhankelijk van de toepassingsvoorwaarden van de betreffende procedures.<sup>165</sup>

In het Degano Trasporti-arrest komt het HvJ tot de conclusie dat het Unierecht niet aan de Italiaanse procedure voor het (preventief) akkoord in de weg staat. Hierbij hecht het HvJ waarde aan het feit dat de procedure is onderworpen aan strikte toepassingsvoorwaarden, waaronder het vereiste dat het vermogen van de debiteur volledig wordt vereffend (en er dus niets 'achterblijft'), een onafhankelijke derde moet vaststellen dat in een (eventueel) faillissement geen groter deel van de btw-schuld aan de Belastingdienst ten dele zou vallen dan het geval onder het akkoord, dat door alle schuldeisers (waaronder de Belastingdienst) over het akkoord moet worden gestemd en goedkeuring behoeft van de meerderheid van de schuldeisers en dat het akkoord door een rechter moet worden gehomologeerd.<sup>166</sup> In het Marco Identi-arrest komt het HvJ tot eenzelfde oordeel, namelijk dat de kwijtscheldingsprocedure niet in strijd is met het Unierecht, omdat deze is onderworpen aan strikte toepassingsvoorwaarden die garanties bieden voor het innen van de btw-vorderingen en niet in het algemeen en zonder onderscheid afziet van inning van de btw. Als relevante voorwaarden verwijst het HvJ onder meer naar de voorwaarde dat het volledige vermogen van de schuldenaar moet zijn vereffend, alle schuldeisers ten minste deels moeten zijn voldaan, de natuurlijk persoon een bepaald gedrag moet hebben vertoond voorafgaand aan de kwijtscheldingsprocedure (verband houdende met rechtschapenheid, loyaliteit en de goede trouw) en de procedure is onderworpen aan een rechterlijke toetsing.<sup>167</sup>

De vraag resteert of de Nederlandse akkoordprocedure EU-proof is. Zoals al eerder betoogd<sup>168</sup> zou ik menen van wel. In het Nederlandse kwijtscheldingsregime vormt het vereiste dat de Belastingdienst pas medewerking aan een akkoord mag verlenen, indien het te ontvangen deel van de btw-schuld van ten minste dezelfde omvang is als kan worden verkregen door middel van executiemaatregelen, een belangrijk ingrediënt om te kunnen waarborgen dat de inning van de eigen middelen doeltreffend geschiedt. Ook het vereiste dat het door de Belastingdienst te ontvangen deel steeds ten minste het dubbele percentage moet omvatten van de (procentuele) uitkering aan concurrente crediteuren en kwijtschelding alleen plaatsvindt bij een akkoord met alle schuldeisers vormen relevante voorwaarden. Daarnaast kent het Nederlandse kwijtscheldingsregime in gevallen van faillissement een toetsing door de rechter. De voorwaarde dat ná het akkoord reële vooruitzichten aanwezig moeten zijn voor de voortzetting van de onderneming vormt een belangrijke voorwaarde, aangezien dit vereiste bovendien impliceert dat de Belastingdienst de 'schade' (zijnde de kwijtschelding bij het akkoord) later, gedurende de voortzetting van de onderneming kan inhalen door btw te blijven innen. Het vasthouden aan een integrale voldoening van de btw-schuld zou daarmee op termijn nadeliger zijn. Ook de insolventierechtpraktijk zou nadelig worden getroffen als de btw-schuld steeds volledig zou moeten worden voldaan, aangezien dit vereiste vaak aan de totstandkoming van een akkoord in de weg zal staan

<sup>165</sup> Dit komt overeen met mijn eerder uitgesproken hoop en verwachting over de loop van de Degano Trasporti-procedure (Heijnen 2017, paragraaf 7).

<sup>166</sup> HvJ 7 april 2016, nr. C-546/14, V-N 2016/22.14 (*Degano Trasporti*), r.o. 25-28.

<sup>167</sup> HvJ 16 maart 2017, nr. C-493/15, V-N 2017/17.17 (*Marco Identi*), r.o. 21-24.

<sup>168</sup> Heijnen 2015, paragraaf 7.

en vaak niets anders zal resten dan het aanvragen van het faillissement en het geheel vereffenen van de boedel.

#### 6.3.3.1.4 Geen heden zonder verleden

Dat integrale voldoening van de btw-schuld niet bijdraagt aan de totstandkoming van een akkoord en niet bevorderlijk is voor het voortbestaan van levensvatbare (onderdelen van) ondernemingen vindt bevestiging in een in het jaar 2000 door de Belastingdienst zelf uitgevoerd onderzoek ten aanzien van de werking van de akkoordprocedure.<sup>169</sup> Op basis van de toen geldende procedure diende de herzieningsverplichting ex art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) nog volledig op aangifte te worden voldaan,<sup>170</sup> daar waar overige btw-schulden wel konden delen in het dubbele percentage van hetgeen aan concurrente schuldeisers werd uitgekeerd.<sup>171</sup> Ter toelichting een voorbeeld:

##### Voorbeeld 6.4

Concurrente schuldeisers hebben in een faillissement (vóór 2003) een vordering tot een bedrag van 600 (inclusief btw) ter verificatie bij de curator ingediend, zodat de omvang van de herzieningsverplichting in eerste instantie<sup>172</sup> 100 bedraagt (bij een btw-tarief van 20%). Met het oog op een doorstart wordt vervolgens een akkoord overeengekomen, op grond waarvan de vorderingen van concurrente crediteuren voor 30% worden voldaan. De vordering van de Belastingdienst wordt daarop bijgesteld tot 70 (70% van 100). Dit komt overeen met minimum boedelactief van 250 (180 + 70).

Omdat deze uitwerking (ook) door de Belastingdienst als bezwaarlijk werd ervaren,<sup>173</sup> werd de akkoordprocedure (mede naar aanleiding van bedoeld onderzoek) met ingang van 1

169 De resultaten van dit onderzoek ('Notitie Sanering & art. 29 lid 2 OB-claim, 10 augustus 2000') zijn als bijlage bij een brief van 4 september 2002 (kenmerk: WDB2000/401M) aangeboden aan de voorzitter van de vaste Commissie van Financiën uit de Tweede Kamer (V-N 2002/45.23).

170 Artikel 22, onderdeel c, Uitvoeringsregeling Iw 1990 (oud) luidde: 'de ingevolge artikel 29, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 verschuldigde BTW volledig op aangifte wordt voldaan bij de totstandkoming van het akkoord'.

171 Ik breng in herinnering dat de herzieningsverplichting bij insolventie vaak de grootste btw-schuld is.

172 Over de handelwijze van de Belastingdienst kom ik in paragraaf 6.3.3.2.1 nader te spreken.

173 Het loslaten van het vereiste van integrale voldoening van de 'correctie vooraf trek' paste ook in het toenmalige (en huidige) regeringsbeleid, dat erop gericht was te voorkomen dat (onderdelen van) levensvatbare ondernemingen onnodig werden geliquideerd. Daarnaast vertoonde de ratio van de eis van integrale voldoening geen directe raakvlakken met de belangrijkste uitgangspunten waarop de kwijtscheldingsregeling voor ondernemers is gebaseerd, zijnde het voorkomen van concurrentievervalsingen, het tegengaan van oneigenlijke subsidieverstrekking, handhaving van het fiscale voorrecht en stimuleren van de levensvatbaarheid van de onderneming na sanering. Bedoelde ratio was het bewaren van een zekere neutraliteit met betrekking tot de omzetbelasting ter zake van lopende (handels)vorderingen. Hierbij ging het de regelgever er in het bijzonder om de neutraliteit te waarborgen ten opzichte van de aan de 'correctie vooraf trek' complementaire regeling van art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017), op basis waarvan de Belastingdienst gehouden was een (evenredige) teruggaaf van btw te verlenen aan de leverancier indien zijn vordering niet (geheel) door de schuldenaar werd voldaan. De achtergrond van de eis van integrale voldoening werd dus niet gevonden in EU-rechtelijke motieven: de link met de eigen middelen van de EU werd nooit gelegd. Zie ook de toelichting (Stcrt. 2002, 216, p. 11) op het Besluit nr. WDB2002/666M van de staatssecretaris van Financiën van 5 november 2002 (strekkende tot wijziging van de Uitvoeringsregeling Iw 1990), V-N 2002/55.20.

januari 2003 aangepast naar de procedure zoals wij die nu kennen.<sup>174</sup> Onder de huidige regeling is de in het voorbeeld genoemde 70 onderhevig aan een percentage van 60 (het dubbele van 30%), zodat de Belastingdienst genoeg neemt met 42, hetgeen overeenkomt met een boedelactief van 222 (180 + 42). Het verschil (in casu 28) valt daarmee uiteindelijk grotendeels<sup>175</sup> ten gunste aan de concurrente crediteuren.

Opvallend is dat onder het oude recht de herzieningsverplichting negatief correleert met het akkoordpercentage: hoe hoger het akkoordpercentage, hoe lager het door de Belastingdienst te ontvangen bedrag. Onder het huidige recht kent de vordering van de Belastingdienst een positieve relatie tot een akkoordpercentage van 50: hoe hoger het akkoordpercentage, hoe hoger de omvang van de herzieningsverplichting. Boven de 50 % is de relatie weer negatief. Uitgaande van het hiervoor opgenomen voorbeeld kan dit als volgt worden samengevat:

Uitkeringspercentage	Uitkering aan concurrente crediteuren	Uitkering aan de Belastingdienst (oud)	Uitkering aan de Belastingdienst (nieuw)
10%	6	90	18
20%	12	80	32
30%	18	70	42
40%	24	60	48
50%	30	50	50
60%	36	40	48
70%	42	30	42
80%	48	20	32
90%	54	10	18
100%	60	0	0

Hieruit volgt dat de conclusie uit het interne onderzoek – in theorie – slechts ten dele juist is. Bij een uitkeringspercentage van meer dan 50 (dit komt in de praktijk zelden tot nooit voor) is de vordering van de Belastingdienst juist hoger dan onder de oude regeling (bij integrale voldoening) het geval was, met als gevolg dat juist de huidige regeling belemmerend werkt bij de totstandkoming van een akkoord. Daarnaast leidt dit tot de merkwaardige situatie waarin de vordering van de Belastingdienst groter kan zijn dan de vordering waarop de Belastingdienst ex art. 29 lid 7 Wet OB 1968 recht heeft. Immers: bij een akkoordpercentage van 60% bedraagt de herzieningsverplichting in voornoemd voorbeeld 40, terwijl de regels voorschrijven dat de vordering van de Belastingdienst 48 bedraagt. Dit is het gevolg van het feit dat de vordering van de Belastingdienst zowel afhankelijk is van het percentage niet-betaling (art. 29 Wet OB 1968) als het percentage dat aan concurrente crediteuren wordt uitgekeerd. Ik zou daarom menen dat art. 21 en 22

<sup>174</sup> Besluit nr. WDB2002/666M van de staatssecretaris van Financiën van 5 november 2002, *Stcrt.* 2002, 216, p. 11-12. Zie ook Van Oers 2003.

<sup>175</sup> Een stijging van het uitkeringspercentage aan de concurrente schuldeisers heeft tevens een stijging van de vordering van de Belastingdienst tot gevolg.



Uitvoeringsregeling Iw 1990 in het licht van hun bedoeling moeten worden uitgelegd en de art. 29-vordering van de Belastingdienst bij een akkoordpercentage van meer dan 50 moet worden afgetopt op de daadwerkelijke herzieningsverplichting en de voorwaarde wordt losgelaten dat de Belastingdienst het dubbele percentage ontvangt (en in zoverre wordt teruggevallen op het vereiste van integrale voldoening).

#### 6.3.3.1.5 Akkoordvarianten

Hiervoor is het percentageakkoord tot uitgangspunt genomen. Bedoelde problematiek kan ook op andere akkoordvarianten van toepassing zijn. Onder verwijzing naar paragraaf 4.3.1.1 kunnen ook niet-geldelijke betalingen een betaling vormen in de zin van art. 29 Wet OB 1968. Bij andere akkoordvarianten kan worden gedacht aan de conversie van schuldvorderingen in langlopend vreemd of eigen vermogen (ook wel *debt-to-equity swap* genoemd): in plaats van een handelsvordering (met btw-component) verkrijgen schuldeisers een (converteerbare) lening op de schuldenaar of aandelen in zijn kapitaal. Ook kan worden gedacht aan een overnameconstructie, waarbij een derde, vaak gelieerd aan de debiteur, de vorderingen van de schuldeisers – tegen een bedrag onder nominale waarde, maar hoger dan zou zijn voldaan onder een akkoord met de debiteur – overneemt.<sup>176</sup> De varianten hebben als voordeel voor de schuldenaar dat er niet onmiddellijk liquiditeiten vrijgemaakt hoeven worden. Deze akkoordvarianten kunnen ook in een combinatie voorkomen: de vordering wordt bijvoorbeeld deels contant voldaan, waarna het restant wordt geconverteerd. Daar waar een zuiver percentageakkoord veelal een niet-betaling (of kwijtschelding) van vorderingen impliceert (paragraaf 4.3.1.1.4), moet de omzetting van vorderingen in een lening of kapitaal wel worden aangemerkt als een vorm van betaling (zie hiervoor paragraaf 4.3.1.1.7 inzake schuldvernieuwing). Ook de verkoop van vorderingen kent een eigen btw-behandeling (paragraaf 4.3.4). Daar waar het akkoord een betaling van de vordering tot gevolg heeft, betekent dit voor de schuldenaar dat geen herzieningsverplichting zal ontstaan op grond van 29 lid 7 Wet OB 1968.<sup>177</sup> Voor de crediteuren heeft een dergelijk akkoord tot gevolg dat de btw per saldo niet van de Belastingdienst kan worden teruggevraagd. Ook wat de kwijtschelding en de schuldvernieuwing aangaat is een combinatie mogelijk. Bijvoorbeeld:

##### *Voorbeeld 6.5*

In een faillissement wordt namens de failliet een akkoord voorgesteld, dat inhoudt dat schuldeisers hun handelsvorderingen (totaal 120) omgezet zullen zien in eigen vermogen. Daartoe zal de debiteur aandelen uitreiken, ad nominaal 40.

Hoewel de uitleg van het akkoord veelal afhankelijk is van de bedoeling van partijen, ligt het naar mijn mening voor de hand aan te nemen dat 80 is kwijtgescholden, ook wanneer de kwijtschelding niet expliciet in het akkoord wordt benoemd (al zou dit vanuit de schuldeiser bezien wel de voorkeur verdienen).<sup>178</sup>

Dat een conversie van een handelsvordering een betaling in de zin van art. 29 Wet OB 1968 tot gevolg heeft, kan door een schuldeiser bij een onderhands akkoord (buiten surseance

<sup>176</sup> Voor een overzicht van akkoordvarianten zie onder meer Van Oers 2007a, p. 25-30.

<sup>177</sup> Of wanneer de éénjaartermijn reeds is verstreken recht op teruggaaf zou moeten ontstaan op grond van art. 29 lid 8 Wet OB 1968.

<sup>178</sup> Zie ook Asser/Sieburgh 6-II 2017/325 en paragraaf 4.3.1.1.7.



of faillissement) worden meegenomen in de afweging vóór of tegen het akkoordvoorstel te stemmen. Bij een dwangakkoord<sup>179</sup> kan dit gegeven echter tot een vervelend neveneffect leiden.<sup>180</sup> Een voorbeeld:

*Voorbeeld 6.6*

In een faillissement – waarin geen noemenswaardige uitkering in het verschiet ligt – wordt namens de failliet een akkoord voorgesteld, inhoudende dat de handelsvorderingen van de schuldeisers (120) zullen worden geconverteerd in een renteloze lening met een nominale waarde van 120. Het risicoprofiel van de lening is niet bijster goed (de marktwaarde ligt ver beneden nominaal), maar de hoop bestaat dat de failliet zijn onderneming met hulp van nieuwe financiers kan voortzetten. Uiteindelijk blijkt het ijdele hoop te zijn geweest: de lening moet worden afgeschreven.

In dit voorbeeld zouden de schuldeisers zich zonder akkoord in een betere positie hebben begeven. Zij hadden dan namelijk in ieder geval 20 (bij een btw-tarief van 20%) kunnen terugvorderen van de Belastingdienst (art. 29 lid 1 Wet OB 1968). Met het akkoord is deze mogelijkheid komen te vervallen en zijn zij aldus in een slechtere positie beland.<sup>181</sup> Dit neveneffect vormt een risico dat ook buiten het kader van het faillissementsakkoord in ogeschouw moet worden genomen. Waar ik vooral moeite mee heb is dat dit effect dwingend is ten aanzien van degenen die zich tegen het akkoordvoorstel hebben uitgesproken: zij hebben dit risico noodgedwongen moeten aanvaarden. Ik zou daarom menen dat de belangen van deze crediteuren onevenredig worden geschaad. De vraag komt op of dit homologatie van het akkoord vervolgens in de weg zou kunnen staan. Ik zou menen van wel. De wettelijke grondslag hiervoor is art. 153 Fw. Deze bepaling bevat in lid 2 een aantal verplichte gronden die een rechter moet aangrijpen om de homologatie van een akkoord te weigeren. Hiervan is onder meer sprake als de nakoming van het akkoord onvoldoende gewaarborgd is of wanneer het akkoord door bedrog tot stand gekomen is. Lid 3 voorziet daarnaast in de mogelijkheid voor de rechter de homologatie van het akkoord ook op andere gronden te weigeren. Uit rijke jurisprudentie kan een groot aantal gronden voor weigering worden gedestilleerd. Eén daarvan is de grond dat voor de concurrenten na afloop van een faillissement baten te verwachten zijn die uitzicht bieden op een hogere uitkering dan zij bij een akkoord ontvangen.<sup>182</sup> Bedoeld effect zou in mijn optiek onder deze bevoegdheid kunnen worden geschaard.

### 6.3.3.2 Verbindend worden van de slotuitdelingslijst

Wanneer een faillissement lijkt te eindigen met het verbindend worden van de slotuitdelingslijst (art. 193 Fw) moeten complexe berekeningen worden gemaakt teneinde de omvang van

179 Op niet al te lange termijn waarschijnlijk ook buiten faillissement (paragraaf 6.3.3.2.3).

180 Zie ook Bobeldijk e.a. 2017, p. 244 e.v. Soedira (2011, p. 27) noemt als enig nadeel van het akkoord (in faillissement) dat niet-voldane gedeelten van de vorderingen overblijven als natuurlijke verbintenissen.

181 Men dient zich echter te beseffen dat de conversie in een leenschuld voor de failliet wel tot gevolg heeft gehad dat er geen correctie op grond van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 gemaakt hoefde te worden, hetgeen (met het oog op de voorzetting van de onderneming) geresulteerd heeft in een betere cashpositie van de debiteur.

182 Over de weigeringsgronden zie Soedira 2011, p. 150-158 en de aldaar aangehaalde rechtspraak. Vgl. art. 381 van het Wetsvoorstel homologatie onderhands akkoord ter voorkoming van faillissement (WCO II), aangehaald in paragraaf 6.3.3.2.3.

de herzieningsverplichting ex art. 29 lid 7 Wet OB 1968 en de daarmee corresponderende vordering van de Belastingdienst te kunnen bepalen. De omvang is namelijk afhankelijk van de uiteindelijke uitbetaling aan de crediteuren van de failliet, waardoor een soort ‘Droste-effect’ ontstaat. Voordat ik hier dieper op inga (paragraaf 6.3.3.2.2) sta ik eerst stil bij de (geldigheid van de) handelwijze van de Belastingdienst in faillissement (paragraaf 6.3.3.2.1). Volledigheidshalve plaats ik in paragraaf 6.3.3.2.3 enkele kanttekeningen bij in de literatuur opgeworpen vereenvoudigingsmaatregelen. Recente ontwikkelingen op het gebied van het faillissementsrecht mogen hierbij niet onbesproken blijven.

#### 6.3.3.2.1 Handelwijze Belastingdienst

Kort nadat het faillissement is uitgesproken ontvangt de curator doorgaans een vragenbrief van de Belastingdienst met daarin het verzoek om het openstaand crediteurensaldo te vermelden, inclusief een specificatie van de inbegrepen btw. Op basis van de opgave van de curator legt de Belastingdienst vervolgens onder verwijzing naar art. 29 lid 7 Wet OB 1968 een naheffingsaanslag btw op.<sup>183</sup> Als vervolgens blijkt dat de crediteuren toch een deel van hun vordering voldaan krijgen, wordt de naheffingsaanslag in de praktijk overeenkomstig het uitdelingspercentage (ambtshalve) verminderd.<sup>184</sup> Een voorbeeld:

##### Voorbeeld 6.7

Schuldeisers hebben in faillissement voor 1.200 (inclusief 20% btw) aan vorderingen ter verificatie bij de curator ingediend. Met inachtneming van deze schuldenlast legt de Belastingdienst een naheffingsaanslag op ter hoogte van 200. Met het oog op een te maken doorstart wordt met de schuldeisers een akkoord overeengekomen, op grond waarvan schuldeisers 30% van hun vorderingen betaald krijgen. De fiscus verleent vervolgens een vermindering van 30% van 200, zodat de ‘correctie vooraftek’ op 140 uitkomt.<sup>185</sup>

Deze handelwijze van de Belastingdienst is sinds jaar en dag gangbare praktijk,<sup>186</sup> maar kent geen expliciete wettelijke basis. De handelwijze houdt naar mijn idee daarom niet altijd stand. Ik ligt dit als volgt toe.

In de eerste plaats verwijst art. 29 lid 7 Wet OB 1968 naar art. 14 lid 1 Wet OB 1968. Op grond van deze bepaling rust op ondernemers die belasting verschuldigd zijn de verplichting deze op aangifte te voldoen.<sup>187</sup> Het initiatief tot het nakomen van de herzieningsverplichting zou daarmee dus bij de failliet (de curator<sup>188</sup>) en niet bij de Belastingdienst moeten liggen. Ook in faillissement is dit uitgangspunt niet vreemd. Als het gaat om de vraag of

183 Al zijn mij situaties bekend waarin de Belastingdienst zonder ‘vooroverleg’ met de curator is overgegaan tot het corrigeren van de btw.

184 Al gebeurt dit volgens De Ranitz, Kraamwinkel & Tekstra (2013, p. 31) in de praktijk zelden.

185 Let wel: als de Belastingdienst medewerking zou verlenen aan de totstandkoming van het akkoord (art. 143 Fw juncto art. 22 Uitvoeringsregeling Iw 1990) zal hij genoeg moeten nemen met een lager bedrag: 84 (tweemaal het uitkeringspercentage dat aan concurrente schuldeisers wordt uitgekeerd (60%) vermenigvuldigd met 140). Zie paragraaf 6.3.3.1.1.

186 Zie ook Frima 1973, p. 446 en Finkensieper 1983, p. 812.

187 Daar waar art. 29 lid 7 Wet OB 1968 enkel verwijst naar art. 14 Wet OB 1968, was art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) (wellicht dubbelop) iets duidelijker door de voldoeningsverplichting woordelijk op te nemen: “De verschuldigd geworden belasting wordt op de voet van artikel 14 voldaan.”

188 Art. 43 AWR.

een schuldenaar (definitief) wel of niet aan zijn betalingsverplichtingen kan voldoen, zal het toch veelal de curator zijn die ter zake deskundig is.<sup>189</sup> Van een naheffingsaanslag zou pas sprake kunnen zijn wanneer de failliet (of de curator) de vereiste btw-aangifte niet zou hebben gedaan en/of de verschuldigd geworden belasting niet zou hebben betaald.<sup>190</sup> Behoudens de situatie waarin de niet-betaling reeds (ruim) vóór faillissement redelijkerwijs vaststond,<sup>191</sup> komt het mij dus voor dat eerst de aangifte van curator afgewacht moet worden. Komt die niet (op tijd) of wordt er niet of niet geheel betaald,<sup>192</sup> bijvoorbeeld als gevolg van een verkeerde inschatting van de redelijkerwijze verwachting, dan komt de Belastingdienst het recht toe na te heffen.

In de tweede plaats hoeft de hoogte van de naheffingsaanslag niet altijd juist te zijn. Zo zal zonder nadere aantekening van de curator<sup>193</sup> geen rekening gehouden worden met de vraag of de betreffende btw in eerste instantie is afgetrokken, of de schuld naar haar aard wel voor uitdeling vatbaar is<sup>194</sup> en of een schuld ex art. 53 Fw kan worden verrekend.<sup>195</sup> Evenmin wordt rekening gehouden met de vraag of een akkoord of een slotuitdeling in de lijn der verwachtingen ligt. Ik zou menen dat met deze onzekerheden bij het opleggen van de naheffingsaanslag rekening moet worden gehouden. Als bijvoorbeeld op voorhand wordt verwacht dat concurrente schuldeisers voor ten minste tien procent zullen worden voldaan, dan zou het niet zo mogen zijn dat de art. 29 lid 7-aanslag uitgaat van de gehele btw-component uit het crediteurenbestand.

In de derde plaats luistert de tenaamstelling van de aanslag erg nauw wanneer de failliet onderdeel uitmaakt(e) van een fiscale eenheid.<sup>196</sup> De naheffingsaanslag dient in mijn optiek aan de fiscale eenheid opgelegd te worden – en over een tijdvak voorafgaand aan het faillissement – wanneer de ‘correctie vooraf trek’ is ontstaan vóór faillissement.<sup>197</sup> Wanneer de herzieningsverplichting echter ná faillissement is ontstaan, dan zou de aanslag naar mijn idee ingevolge art. 3a lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 opgelegd moeten worden aan het onderdeel van de fiscale waar de schuld is opgekomen (veelal het failliete onderdeel) en wel over een tijdvak gelegen ná faillissementsdatum. In de praktijk lijkt hiermee niet altijd even consequent door de Belastingdienst te worden omgegaan.

189 Paragraaf 4.3.2.1.3.

190 Of ten onrechte of tot een te hoog bedrag teruggaaf zou zijn verleend (art. 20 AWR).

191 Dit zal in de praktijk veelal het geval zijn, maar dit rechtvaardigt niet om ieder faillissement hetzelfde te benaderen.

192 In de praktijk komt het met enige regelmaat voor dat de curator de vragenbrief van de curator afwacht voordat hij zelf enige actie onderneemt.

193 Als hij al voldoende zicht heeft op de crediteurenpositie van de failliet, bijvoorbeeld omdat de crediteurenadministratie van de failliet gebrekkig is (De Ranitz, Kraamwinkel & Tekstra 2013, p. 31).

194 De schuld mag bijvoorbeeld niet niet-verifieerbaar zijn. Zie nader paragraaf 6.3.2.2.2.

195 Van Oers 2001, p. 18-19.

196 Het is een gangbare opvatting dat een fiscale eenheid bij faillissement van een onderdeel in zoverre wordt verbroken wegens een gebrek aan organisatorische verwevenheid. Zie onder meer Tekstra 2017, paragraaf 7.3.3.

197 Vgl. Hof Den Haag 13 april 2012, V-N 2012/45.21.14 en Hof Arnhem 21 juni 1996, rolnr. 95/0081 (arrest deels opgenomen in *BNB* 1997/368).

In de vierde plaats is het kwetsiefus waar de vermindering van de naheffingsaanslag op gebaseerd is. Van Oers heeft bij deze vraag meermalen stilgestaan:<sup>198</sup> 'Er is in de Wet OB 1968 geen herziening op de 'correctie vooraftek' te vinden in die zin dat teruggaaf van BTW kan plaatsvinden, indien de vergoeding later alsnog wordt betaald.'<sup>199</sup> Met ingang van 2017 bestaat deze herziening wel (art. 29 lid 8 Wet OB 1968). Ik vraag me echter af of deze bepaling daadwerkelijk de grondslag kan vormen voor vermindering van de aanslag. Toepassing van deze bepaling impliceert namelijk dat de aanslag in eerste instantie voor het correcte bedrag is opgelegd (zie paragraaf 6.3.4). Als hierbij geen rekening is gehouden met de hiervoor beschreven factoren, dan zou de vermindering naar mijn mening haar grondslag moeten vinden in de bepaling waarop de naheffingsaanslag gebaseerd is (art. 29 lid 7 Wet OB 1968). En deze bepaling kent die grondslag juist niet. Alleen wanneer de naheffingsaanslag aanvankelijk tot een juist bedrag is opgelegd (bijvoorbeeld omdat het faillissement inderdaad de conclusie rechtvaardigt dat er redelijkerwijs geen betaling uit de boedel zou worden gedaan) en achteraf blijkt dat de boedel toch toereikend is om de schuldeisers ten dele te voldoen, leidt het geen twijfel dat art. 29 lid 8 Wet OB 1968 toepassing vindt, ware het niet dat de ondernemer in dat geval zelf de teruggaaf van btw in zijn aangifte moet verwerken. Als de Belastingdienst daarnaast ook een ambtshalve vermindering zou verlenen, zouden allerlei vervelende discussies kunnen ontstaan. De onzekerheid over het antwoord op de vraag waarop de vermindering is gebaseerd, heeft ook gevolgen voor de vraag waartegen de ondernemer rechtsmiddelen kan instellen. Als er bijvoorbeeld discussie zou ontstaan over de omvang van de vermindering (zie hierna in paragraaf 6.3.3.2.2), dan zou in het geval de vermindering c.q. teruggave ambtshalve geschiedt enkel een bezwaarschrift tegen de initiële naheffingsaanslag soelaas bieden. Tegen een ambtshalve beslissing kunnen immers geen rechtsmiddelen worden gewend. Curatoren zouden er derhalve verstandig aan doen te allen tijde tegen de naheffingsaanslag, tot behoud van rechten, bezwaar in te stellen.

#### 6.3.3.2.2 *Mise en abyme*

Voor het opmaken van de slotuitdelingslijst zijn relatief ingewikkelde berekeningen nodig. Reden hiervoor is dat de schuld ex art. 29 lid 7 Wet OB 1968 (juncto art. 29 lid 8 Wet OB 1968<sup>200</sup>) afhankelijk is van de hoogte van het uitkeringspercentage in faillissement. Immers: wanneer een uitkering wordt gedaan, zal het bedrag aan niet-betaling en de omvang van de herzieningsverplichting pro rata parte dalen, hetgeen weer zorgt voor extra voor uitkering vatbare liquiditeiten. Daarmee ontstaat een soort *mise en abyme*: een 'Droste-effect'.<sup>201</sup> Een en ander laat zich het best illustreren aan de hand van een getallenvoorbeeld:<sup>202</sup>

198 Van Oers 2000, p. 1855, Van Oers 2001, p. 22 en Van Oers 2007a, p. 77-78.

199 Van Oers 2007a, p. 78.

200 Ervan uitgaande dat bij het uitspreken van het faillissement redelijkerwijs moet worden aangenomen dat de schuldenaar zijn crediteuren niet of niet geheel zal betalen.

201 Bij een crediteurenakkoord (behoudens het zogeheten liquidatieakkoord) speelt deze problematiek niet, omdat het akkoord niet gericht is op de algehele vereffening van het vermogen van de debiteur.

202 Grotendeels ontleend aan Boekraad 1997, p. 255-258 en De Liagre Böhl 1991, p. 251-252. Zie ook Vetter, GS Faillissementswet titel II afd. 1 art. 8, aant. 11.

*Voorbeeld 6.8*

Schuldeisers hebben in faillissement voor 1.200 (inclusief 20% btw) aan vorderingen ter verificatie bij de curator ingediend. Op basis van de opgave van de curator heeft de Belastingdienst een naheffingsaanslag opgelegd ter hoogte van 200. Nadat de activa door de curator te gelde zijn gemaakt en de faillissementskosten en het salaris van de curator zijn voldaan, resteert een te verdelen bedrag van 380.

Nadat de naheffingsaanslag<sup>203</sup> is afgeboekt blijft 180 over voor verdeling onder de schuldeisers. Dit komt neer op een uitdelingspercentage van 15 (180/1200). Door deze uitdeling vindt ook een gedeeltelijke voldoening van de btw-component uit de vorderingen plaats. Deze component bedraagt 30 (20% uit 180 of 20/120 van 180). Dit betekent dat de vordering van de Belastingdienst aanvankelijk tot onjuist bedrag is vastgesteld. Deze had 170 moeten zijn (200 -/- 30 of 85% van 200). Omdat de vordering van de Belastingdienst dus met 30 naar beneden moet worden bijgesteld, stijgt het boedelactief met eenzelfde bedrag. Dit bedrag komt vervolgens weer in aanmerking komt voor uitdeling aan de crediteuren.<sup>204</sup> Hierdoor groeit het uitdelingspercentage 15 naar 17,5 (210/1200).

Op het bedrag waarmee het boedelactief is vermeerderd (30) kan eenzelfde berekening worden losgelaten. Bij uitdeling van dit bedrag vindt wederom een gedeeltelijke voldoening van de btw plaats. Deze component bedraagt 5 (20% uit 30 ofwel (20/120) van 180). Bijgevolg wordt moet de vordering van de Belastingdienst met hetzelfde bedrag naar beneden worden bijgesteld.<sup>205</sup> De omvang van de herzieningsverplichting had dus 165 moeten zijn, in plaats van het in tweede instantie beraamde bedrag van 170: een verschil van 5. Als gevolg hiervan stijgt het uitdelingspercentage naar ongeveer 17,9 (215/1200).

Et cetera.

Aldus draait de berekening van het uitkeringspercentage in een spiraal. Bovenstaande kan in het oneindige worden toegepast. Er is echter een algebraïsche grens. Het uiteindelijke uitdelingspercentage is steeds gelijk aan het boedelactief dat de schuldeisers aanvankelijk toekomt – zijnde de te gelde gemaakte activa minus de initiële herzieningsverplichting c.q. het btw-bestanddeel in de vorderingen – gedeeld door het totaal van de ter verificatie ingediende vorderingen exclusief btw (het netto-bedrag). Het uiteindelijke uitdelingspercentage zou in voornoemd voorbeeld dus neerkomen op 18 (180 / 1000). Daarmee kan de herzieningsverplichting ex art. 29 lid 7 Wet OB 1968 wordt vastgesteld op 164 (82% van 200).

Bovenstaand voorbeeld is sterk gestileerd. Zo kunnen of zullen niet alle schuldeisers hun vordering ter verificatie bij de curator indienen. Omdat op deze vorderingen geen uitkering zal plaatsvinden, hoeft bovenstaande berekening niet op deze vorderingen losgelaten te worden (er is immers sprake algehele niet-betaling). Daarnaast houdt het voorbeeld geen rekening met verschillende tarieven. De berekening dient voor het verlaagde tarief namelijk afzonderlijk gemaakt te worden.

203 De vordering van de Belastingdienst is hoogpreferent (paragraaf 6.3.3.1.1).

204 Anders beredeneerd: schuldeisers zien bij uitdeling van het boedelactief 180 van 1.200 betaald worden, waardoor een vordering van 1.020 resteert. De btw-herziening had dus 170 moeten zijn (20% uit 1.020).

205 Anders beredeneerd: schuldeisers zien niet 180, maar 210 van hun vordering betaald worden, waardoor een vordering 990 resteert. De btw-herziening had dus 165 moeten zijn (20% uit 990).

## 6.3.3.2.3 Vereenvoudigingsmaatregelen?

In de consultatieronde voorafgaand aan de totstandkoming van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 hebben diverse partijen ervoor gepleit om de btw-teruggaaf bij faillissement verder onder de vereenvoudigingsloep te nemen.<sup>206</sup> Aanleiding hiervoor was vooral het artikel van De Ranitz, Kraamwinkel & Tekstra,<sup>207</sup> waarin een concreet voorstel is gedaan voor een vereenvoudigde afwikkeling van de btw bij faillissement.<sup>208</sup>

Samengevat komt dit voorstel op het volgende neer. Na faillissement doet de curator binnen een (verlengde) aangiftetermijn op basis van de bij hem ter verificatie ingediende vorderingen aangifte waarin de herzieningsverplichting van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 is opgenomen. De aangifte leidt vervolgens tot een naheffingsaanslag,<sup>209</sup> die beter onderbouwd is dan de naheffingsaanslag die volgt op de opgave in de huidige faillissementspraktijk. Op het moment dat de faillietverklaring wordt uitgesproken verkrijgen de crediteuren – mits zij de vordering ter verificatie hebben ingediend<sup>210</sup> – op grond van art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) recht op teruggaaf van btw. Op die manier geldt de wet van de communicerende vaten: de naheffingsaanslag komt noodzakelijkerwijs steeds overeen met de som van de aan de crediteuren daadwerkelijk teruggegeven btw. De aanslag en de teruggaaf worden vervolgens niet meer teruggedraaid, ook niet als het faillissement eindigt met een akkoord of een uitdeling. Volgens de auteurs is het namelijk zinloos (ook administratief gezien) de naheffingsaanslag overeenkomstig een eventuele uitkering te verlagen en van de schuldeisers te verlangen dat zij dat de door hen terugontvangen btw alsnog aan de Belastingdienst afdragen. In het voorgestelde systeem zal de curator de vorderingen vervolgens exclusief btw opnemen,<sup>211</sup> aangezien de crediteuren de btw geheel van de Belastingdienst terugvorderen. Omdat de Belastingdienst dan weet dat een uitdeling niet meer zal leiden tot een afdrachtverplichting bij de schuldeisers, kan hij zich concentreren op de ‘correctie vooraf trek’ bij de failliet, waarbij als uitgangspunt geldt dat de curator de naheffingsaanslag integraal voldoet.

Dit voorstel kent volgens de schrijvers een aantal voordelen. In de eerste plaats kunnen de crediteuren spoedig na het faillissement van hun afnemer beschikken over liquiditeiten, zodat de afnemer de crediteur minder snel meeneemt in de afgrond: vervolffaillissementen worden zoveel mogelijk de kop ingedrukt. In de tweede plaats worden discussies omtrent het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf als de ‘correctie vooraf trek’ voorkomen. In de derde plaats zien de auteurs een voordeel met het oog op *debt trading*. De schrijvers zien een toename in de handel in schuldvorderingen, waaronder vorderingen op failliete schuldenaren. Als een crediteur de btw in zijn vordering al van de Belastingdienst heeft teruggevraagd en zijn vorderingen verkoopt aan een *debt trader* dan zal deze laatste in het

<sup>206</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 11.

<sup>207</sup> De Ranitz, Kraamwinkel & Tekstra 2013.

<sup>208</sup> Zie ook de reactie van De Ranitz, Kraamwinkel & Tekstra 2013 op de internetconsultatie voor art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) (zie uitvoerig paragraaf 4.2.5).

<sup>209</sup> Ik begrijp dat de auteurs ervan uitgaan dat de feitelijke voldoening op aangifte niet plaatsvindt. Immers: alleen dan volgt een naheffingsaanslag.

<sup>210</sup> Dit maakt dat de curator de juistheid van de door de crediteur terug te vragen btw kan controleren en de btw-correctie voortvarend met de Belastingdienst kan vaststellen.

<sup>211</sup> Volgens de schrijvers vormt de wet, in dit geval de Faillissementswet, geen belemmering.

geval van een uitkering uit het faillissement (vooralsnog inclusief btw) allicht vergeten<sup>212</sup> of rechtens niet gehouden zijn<sup>213</sup> om de btw-component via de aangifte af te dragen. Met de invoering van art. 29 lid 6 Wet OB 1968 weten we inmiddels dat daartoe inmiddels wel een verplichting bestaat, zodat de vergeetachtige *debt trader* overblijft en de Belastingdienst derhalve mogelijk nadeel ondervindt.<sup>214</sup> Dit nadeel zou met de voorgestelde aanpassing komen te vervallen. Hoewel de auteurs dit niet expliciet benoemen worden – niet in de laatste plaats – ingewikkelde berekeningen over de omvang van de ‘correctie vooraf trek’ voorkomen.

De voordelen van bovenbedoeld voorstel tot vereenvoudiging spreken mij erg aan. Toch heb ik moeite met het definitieve karakter van de naheffingsaanslag en de teruggaaf van btw (en daarmee de netto-behandeling van de vordering).

Ten eerste ontbreekt een duidelijke Unierechtelijke c.q. wettelijke grondslag. Het definitieve karakter behoort met de introductie van art. 29 lid 5 en 8 Wet OB 1968 immers tot de verleden tijd. Deze artikelen dwingen bij een betaling alsnog namelijk tot het maken van een additionele correctie. De netto-behandeling van de vordering kent een soortgelijk effect als de verleggingsregeling: de transactie is belast met btw, maar effectief gaat er geen btw ‘over tafel’: zij wordt (bij een btw-afrekgerechtigde afnemer) louter administratief verantwoord. Verschil met de reguliere verleggingsregeling is dat deze in het voorstel achteraf (bij faillissement van de debiteur) toepassing vindt en derhalve omgekeerd plaatsvindt. De afnemer moet niet btw over de nettovergoeding berekenen, aangegeven en terugvragen, maar moet de teruggevorderde btw uit de brutovergoeding aangeven en terugbetalen. Ik meen daarom dat de netto-behandeling een dermate grote inbreuk maakt op het reguliere systeem van voldoening en aftrek dat deze zonder disculpatie ontoelaatbaar kruist met het huidige btw-stelsel.

Daarnaast leidt het voorstel tot een onbevredigend resultaat ingeval de failliet niet btw-belastingplichtig is of een ondernemer is met (deels) btw-vrijgestelde of niet aan btw onderworpen activiteiten en dus (deels) geen recht op aftrek heeft van btw. In dat geval komt de Belastingdienst tekort. Een voorbeeld:

#### *Voorbeeld 6.9*

Ondernemer A heeft een vordering van 1.200 op een btw-vrijgestelde failliet. De ondernemer heeft 200 btw (bij een tarief van 20%) aan de Belastingdienst voldaan. Op grond van bedoeld voorstel komt ondernemer A in aanmerking voor een teruggaaf van btw van 200 zodra hij de (netto-)vordering van 1.000 ter verificatie bij de curator heeft ingediend. Als de failliet vervolgens in staat blijkt 30% van de (netto-)vordering te voldoen, heeft het voorstel tot gevolg dat geen correctie gemaakt hoeft te worden. In de huidige systematiek zou ondernemer A

<sup>212</sup> Zie ook paragraaf 4.3.4.7.

<sup>213</sup> Met de invoering van art. 29 lid 6 Wet OB 1968 weten we inmiddels dat daartoe inmiddels wel een verplichting bestaat, zodat de vergeetachtige *debt trader* overblijft en de Belastingdienst derhalve nadeel ondervindt. Dit nadeel zou met de voorgestelde aanpassing komen te vervallen.

<sup>214</sup> De wetgever is zich overigens bewust van dit ‘nadeel’ (*Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 7, p. 17). Zie ook paragraaf 4.3.4.3.



echter recht hebben op teruggaaf van 75% van de btw, zijnde 150 (30% van de netto-vordering staat hier gelijk aan 25% van de bruto vordering)<sup>215</sup>.

Tot slot vrees ik dat de netto-benadering tevens op gespannen voet staat met het privaatrecht. Ik doel op de houder van een pandrecht op de vordering van de crediteur. Omdat de vordering netto wordt opgenomen ziet hij bij faillissement van de debiteur zijn onderpand als het ware 'verwateren'. Wederom een voorbeeld:

#### *Voorbeeld 6.10*

Ondernemer B heeft een vordering van 1.200 op een btw-aftrekgerechtigde failliete ondernemer. Bank C heeft een pandrecht op de vordering van ondernemer B. Gedurende het faillissement wenst Bank C zijn pandrecht uit te winnen, omdat niet alleen de failliet, maar ook ondernemer B in zwaar weer verkeert. De curator wordt verzocht enige uitbetaling rechtstreeks aan bank C te verrichten. Uiteindelijk wordt slechts 25% van de vordering voldaan. Nadat na de aard van het actief aan de zijde van de crediteur vlak na het uitspreken van het faillissement is gewijzigd – de vordering op de failliet van nominaal 1.200 'transformeert' een vordering van nominaal 1.000 (en tevens in 200 liquide middelen / een vordering op de Belastingdienst) – ontvangt bank C in het voorgestelde systeem 250, zulks terwijl hij onder het huidige recht 300 had gekregen. Immers: de art. 29 lid 7 Wet OB 1968-schuld was dan niet 200, maar 150 geweest,<sup>216</sup> met als gevolg dat het uit te delen actief 50 hoger zou zijn geweest (ook dit komt dan neer op een uitkeringspercentage van 30).

Afhankelijk van het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf heeft ondernemer B in het huidige systeem op grond van art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017) een recht op teruggaaf van btw van 150 (in plaats van 200) of rust op hem de verplichting om 50 aan de Belastingdienst te voldoen, indien in eerste instantie een teruggaaf van 200 is ontvangen.

Bovenbedoeld pleidooi tot een verdere vereenvoudiging bij faillissement was voor de wetgever geen aanleiding het voorgestelde art. 29 Wet OB 1968 aan te passen. Ik kan dat begrijpen (zie voorgaande argumenten). Wel heeft de wetgever zich bereid verklaard de voorgestelde vereenvoudigingsmaatregelen nader te verkennen. De wetgever zou daartoe begin 2017 een overleg met het georganiseerde bedrijfsleven starten. Voor zover mij bekend, heeft de wetgever deze belofte nog niet ingelost. Ik sta in hoofdstuk 8 kort stil bij mogelijk te nemen maatregelen.

#### *Herijking Faillissementsrecht*

Het ligt mijns inziens voor de hand bedoelde verkenning te laten samengaan met de verkenningen op het gebied het faillissementsrecht. De Minister van Veiligheid en Justitie heeft eind 2012 namelijk het (ingrijpende) wetgevingsprogramma Herijking Faillissementsrecht aangekondigd.<sup>217</sup> Dit programma omvat drie pijlers: de fraudepijler, de moderniseringspijler

<sup>215</sup> Als de failliet wel volledig btw-aftrekgerechtigd is, is het percentage onder een netto- en brutobenadering gelijk. Immers: in het huidige systeem (de brutobenadering) zorgt een betaling alsnog strikt genomen tot een verhoging van het boedelactief vanwege de herziening van de aanvankelijke correctie. Zie ook het hierna opgenomen voorbeeld.

<sup>216</sup> En afhankelijk van het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf zou ondernemer B op grond van art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 een recht op teruggaaf van btw van 150 (in plaats van 200) hebben of verplicht zijn om 50 aan de Belastingdienst te voldoen indien in eerste instantie een teruggaaf van 200 zou zijn ontvangen.

<sup>217</sup> Brief van de Minister van Veiligheid en Justitie van 26 november 2012, *Kamerstukken II* 2012/13, 29 911, nr. 74.



en de reorganisatiepijler. De fraudepijler heeft inmiddels geresulteerd in drie wetten: de Wet civielrechtelijk bestuursverbod (*Stb.* 2016, 153), de Wet herziening strafbaarstelling faillissementsfraude (*Stb.* 2016, 154) en de Wet versterking positie curator (*Stb.* 2017, 176). De moderniseringspijler heeft geresulteerd in het wetsvoorstel Modernisering faillissementsprocedure, dat in de zomer van 2017 aan de Tweede Kamer is aangeboden. Onderdeel van de reorganisatiepijler zijn drie wetsvoorstellen (respectievelijk het wetsvoorstel continuïteit ondernemingen I, II en III) gericht op het voorkomen van onnodige faillissementen van bedrijven, het versterken van de mogelijkheden voor voortzetting van rendabele bedrijfsactiviteiten en het faciliteren van een goede afwikkeling van faillissementen. Het wetsvoorstel continuïteit ondernemingen I (WCO I) beoogt te voorzien in een wettelijke basis voor de in de praktijk ontstane werkwijze (pre-pack), waarbij een beoogd curator – de ‘stille bewindvoerder’ – wordt aangewezen.<sup>218</sup> Het nog in voorbereiding zijnde WCO III voorziet in het in staat stellen van de curator om een het faillissement op een doelmatige wijze af te wikkelen. Over het WCO II heeft inmiddels een tweetal internetconsultaties plaatsgevonden,<sup>219</sup> waarvan de laatste op 1 december 2017 is gesloten. Het ter consultatie aangeboden wetsvoorstel houdt verband met de invoering van de mogelijkheid tot homologatie van een onderhands akkoord om een dreigend faillissement af te wenden,<sup>220</sup> kortom: een dwangakkoord buiten surseance en faillissement.<sup>221</sup>

#### 6.3.3.3 Verhouding tot het Unierecht

In deze paragraaf is de verhouding tot het (fiscale) Unierecht<sup>222</sup> een aantal keren boven komen drijven. Allereerst heb ik stilgestaan bij de problematiek rondom het schuldeisers-akkoord. Ik ben daarbij onder meer ingegaan op vraag of de Belastingdienst bij deelname aan een akkoord verplicht is om volledige betaling van de btw te eisen, aangezien de btw tot de eigen middelen van de EU behoort. Aan de hand van rechtspraak van het HvJ heb ik geconcludeerd dat de Nederlandse regeling, op basis waarvan btw-vorderingen gedeeltelijk worden kwijtgescholden, niet strijdig moet worden geacht met het Unierecht. Vervolgens heb ik de btw-perikelen bij het verbindend worden van de slotuitdelingslijst behandeld. Ik heb mijn twijfels geuit of de handelwijze van de Belastingdienst verenigbaar is met de wettelijke systematiek. Ook bij de houdbaarheid in het licht van het Unierecht kunnen vraagtekens worden gezet. Op basis van het Unierecht zou de Belastingdienst namelijk alleen in gevallen van niet-betaling (waaronder de onzekere gevallen) een naheffingsaanslag moeten kunnen opleggen. Hoewel ik mij kan voorstellen dat dit bij een faillissement vaak het geval is, hoeft dit gelet op de aard van een faillissement<sup>223</sup> niet altijd het geval te zijn (in enkele gevallen kan betaling bijvoorbeeld wel in lijn der verwachting liggen). Door in ieder faillissement zonder nadere toetsing een naheffingsaanslag op te leggen, gaat de Belastingdienst naar mij idee voorbij aan de inhoud van het Unierecht. Daar staat

218 De behandeling van dit wetsvoorstel is aangehouden met het oog op de thans bij het HvJ aanhangige zaak FNV/Smallssteps, geregistreerd onder nummer C-126/16.

219 Consultatie van 14 augustus 2014 ([www.internetconsultatie.nl/wco2](http://www.internetconsultatie.nl/wco2)) en 5 september 2017 ([www.internetconsultatie.nl/wethomologatie](http://www.internetconsultatie.nl/wethomologatie)).

220 Wet homologatie onderhands akkoord ter voorkoming van faillissement.

221 Zie Bobeldijk e.a. 2017 over enkele civiel- en fiscaalrechtelijke beschouwingen over bedoeld wetsvoorstel.

222 Toetsing aan het civielrechtelijke Unierecht valt buiten de reikwijdte van deze studie.

223 Paragraaf 4.3.2.1.2.

tegenover dat de vermindering van de naheffingsaanslag op bijval kan rekenen vanuit de praktijk. Ervan uitgaande dat de naheffingsaanslag terecht is opgelegd, lijkt het Unierecht een dergelijke verlaging echter niet toe te staan (zie uitgebreid paragraaf 6.3.4.4).

#### 6.3.3.4 *Verhouding tot het rechtskarakter*

Wat betreft de verhouding tot het rechtskarakter merk ik, onder verwijzing naar hetgeen ik omtrent het ontstaansmoment heb opgenomen, in eerste instantie op dat wanneer de Belastingdienst bij deelname aan een akkoord genoeg zou nemen met een gedeeltelijke betaling van de btw-schuld (waaronder mogelijk die van art. 29 lid 7 Wet OB 1968) de ondernemer een voordeel kan ervaren. Op de eerder door hem in aftrek gebrachte btw wordt immers slechts deels teruggekomen (daar waar eerder een eis van integrale voldoening gold), zodat de btw strikt genomen voor hem (en zijn andere crediteuren) subsidiërend uitpakt. Dat doet niet af aan het feit dat de hoeveelheid water die de Belastingdienst bij de wijn moet doen in het alternatieve scenario (het niet sluiten van een akkoord) hoger zal zijn (ook dan is sprake van strijdigheid met het rechtskarakter (paragraaf 6.3.2.5)). Vervolgens heb ik de mogelijke neveneffecten van een dwangakkoord besproken. Een dwangakkoord kenmerkt zich doordat sommige schuldeisers worden gedwongen te participeren in een betalingsregeling met de schuldenaar. Wanneer de regeling een betaling behelst (paragraaf 4.3.1.1), dan kunnen zij (wat betreft de btw) gedwongen in een nadeligere positie kunnen komen te verkeren (omdat van een niet-betaling niet langer sprake kan zijn). Daarmee lijkt het dwangakkoord te botsen met het rechtskarakter van de btw. Wat betreft de handelwijze in faillissement volsta ik met de opmerking dat deze in het licht van het rechtskarakter toelaatbaar is, zolang de (uiteindelijke) btw-aftrek van de failliet maar gelijk is aan de btw die hij zelf daadwerkelijk aan de leverancier heeft betaald (zie ook hierna in paragraaf 6.3.4.5). Dit lijkt onder het in de literatuur opgeworpen vereenvoudigingsvoorstel niet het geval te zijn.

#### 6.3.3.5 *Slotsom*

Het civiele recht speelt een belangrijke rol bij het kunnen vaststellen van de omvang van de herzieningsverplichting van art. 29 lid 7 Wet OB 1968. Reden hiervoor is dat ernaar wordt gestreefd de omvang van de 'correctie vooraftek' te laten aansluiten op wat de debiteur uiteindelijk onbetaald laat. Dit streven kan aanleiding geven tot complexe berekeningen. Ik heb daarbij stilgestaan bij het schuldeisersakkoord en bij het verbindend worden van de slotuitdelingslijst in faillissement. Ik kom tot de conclusie dat de fiscale effecten van het schuldeisersakkoord geen strijd opleveren met het Unierecht. Dit is anders bij het verbindend worden van de slotuitdelingslijst. Bij de geldigheid van de handelwijze van de Belastingdienst kunnen serieuze vraagtekens worden gezet. Wat betreft de verhouding tot het rechtskarakter zijn de rollen omgedraaid. De regeling omtrent het akkoord botst naar mijn mening met het rechtskarakter. De handelwijze van de Belastingdienst in faillissement lijkt daarentegen wel met het rechtskarakter te matchen.

### 6.3.4 Herziening van de 'correctie vooraf trek'

In deze paragraaf staat de herziening van de herziening centraal. De ondernemer wiens recht op aftrek wegens niet-betaling is gecorrigeerd en op een later moment de door zijn leverancier in rekening gebrachte vergoeding alsnog geheel of gedeeltelijk betaalt, komt op grond van art. 29 lid 8 Wet OB 1968 in aanmerking voor een nieuw recht op aftrek. Met andere woorden: het op grond van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 teruggenomen recht op aftrek herleeft op grond van art. 29 lid 8 Wet OB 1968 naar rato van de betaling. Aldoende wordt de 'herzieningsverplichting herzien' of de eerdere 'btw-correctie gecorrigeerd'.<sup>224</sup> Omdat de herziening alleen kan plaatsvinden als het recht op aftrek in eerste instantie is herzien (art. 29 lid 8 Wet OB 1968 stelt als voorwaarde dat de btw eerder moet zijn voldaan), zal art. 29 lid 8 Wet OB 1968 zich in de praktijk vooral voordoen wanneer de aanvankelijke herziening is gemaakt vanwege het verstrijken van de éénjaartermijn.<sup>225</sup> Het nieuwe recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de ondernemer de vergoeding alsnog betaalt. Lid 8 voegt daaraan toe dat de dan alsnog betaalde btw moet worden aangemerkt als voorbelasting zoals bedoeld in art. 15 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 en dat art. 15 Wet OB 1968 voor het bepalen van de omvang van het recht op aftrek van overeenkomstige toepassing is. Art. 29 lid 8 Wet OB 1968 kent (net als art. 29 lid 5 Wet OB 1968) overigens geen voorloper in art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017).<sup>226</sup>

Hierna ga ik nader in op de herziening van de 'correctie vooraf trek'. Ik sta eerst kort stil bij het karakter van de herzieningsverplichting (paragraaf 6.3.4.1) en het tijdstip waarop het nieuwe recht op teruggaaf ontstaat (paragraaf 6.3.4.2). Daarna besteed ik paragraaf 6.3.4.3 aandacht aan de herzieningssystematiek. Paragrafen 6.3.4.4 en 6.3.4.5 staan vervolgens in het teken van de verhouding tot het Unierecht respectievelijk het rechtskarakter van de btw. Een uitleiding volgt in paragraaf 6.3.4.6.

#### 6.3.4.1 Een niet opzichzelfstaand recht op teruggaaf?

De eerste zin van art. 29 lid 8 Wet OB 1968 stelt als voorwaarde voor het herleven van het recht op aftrek dat de ondernemer de btw eerst op grond van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 moet hebben voldaan. Deze voorwaarde is feitelijk en niet juridisch van aard. Door de herziening niet te koppelen aan de verplichting de btw-aftrek op grond van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 te corrigeren, maar aan de feitelijke voldoening,<sup>227</sup> staat de herzieningsmogelijkheid niet op zichzelf. Dit is een duidelijk verschil ten opzichte van de herziening van het recht op

224 Heijnen 2017, paragraaf 5. Zie ook paragraaf 4.3.3. Daar waar ik in deze paragraaf spreek over 'herziening' of 'correctie' doel ik op de herziening c.q. correctie van art. 29 lid 8 Wet OB 1968.

225 Vgl. *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 33 (MvT).

226 Al werd meermaals de vraag opgeworpen of een redelijke wetsuitleg niet toch meebracht dat een 'betaling alsnog' leidde tot een nieuw recht op aftrek. Daar waar Hof Amsterdam (2 september 1992, *V-N* 1993/1913, 21) deze vraag bijvoorbeeld ontkennend beantwoordt, moet deze volgens Hof Den Haag (13 april 2012, *V-N* 2012/45.21.14) bevestigend worden beantwoord. In lijn met hetgeen ik heb betoogd over de correctie van de btw-teruggaaf aan de zijde van de leverancier meen ik evenwel dat het gelijk is aan Hof Amsterdam (paragraaf 4.3.3).

227 In gelijke zin: de Memorie van Toelichting, waarin toepassing van art. 29 lid 8 Wet OB 1968 wordt gekoppeld aan de in art. 29 lid 7 Wet OB 1968 bedoelde *betaling* (*Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 35).

teruggaaf ex art. 29 lid 5 Wet OB 1968. Deze correctie is immers niet afhankelijk van de feitelijke teruggaaf, maar van het *recht* op teruggaaf (paragraaf 4.3.3.1): ook wanneer de leverancier vanwege een vermeende niet-betaling geen btw heeft teruggevraagd, moet hij de btw op aangifte voldoen wanneer de debiteur toch in staat blijkt de vergoeding geheel of gedeeltelijk te voldoen.<sup>228</sup> Door voor bedoelde bewoordingen te kiezen verkiest de wetgever de belangen van de schatkist duidelijk boven die van de ondernemer. In lijn met hetgeen ik ten aanzien van de reikwijdte van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 heb betoogd (paragraaf 6.3.1.2), acht ik dit onwenselijk, temeer nu de wetgever met art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) beoogt de btw-positie van de afnemer te spiegelen aan die van de leverancier. En dit gebeurt (in theorie) nu niet. Ter illustratie een voorbeeld (uitgaande van een fataal karakter van de éénjaartermijn):<sup>229</sup>

#### *Voorbeeld 6.11*

Eén jaar na het opeisbaar worden van de vergoeding ontstaat bij leverancier A op grond van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 een recht op teruggaaf van btw en dient afnemer B zijn btw-aftrek te corrigeren. Beide ondernemers vergeten echter de correctie te maken. Enige tijd later betaalt afnemer B de factuur van leverancier A. Art. 29 lid 5 Wet OB 1968 schrijft vervolgens voor dat leverancier A de btw alsnog op aangifte moet voldoen. Voor ondernemer B bestaat op grond van art. 29 lid 8 Wet OB 1968 echter geen recht op aftrek.

Dit zou naar mijn mening niet de bedoeling mogen zijn. De wetgever had er dan ook goed aan gedaan de herzieningsmogelijkheid van art. 29 lid 8 Wet OB 1968 te koppelen aan de herzieningsverplichting van art. 29 lid 7 Wet OB 1968, waarbij de feitelijke voldoening geen rol van betekenis zou mogen spelen. Bovenstaand voorbeeld laat onverlet dat leverancier A bij een correctie op grond van art. 29 lid 5 Wet OB 1968 in de praktijk de btw veelal bij wijze van suppletieaangifte van de Belastingdienst zou kunnen terugvragen. Wanneer de Belastingdienst de leverancier per saldo (op de voet van art. 29 lid 2 en 5 Wet OB 1968) een teruggaaf zou moeten verlenen, ligt het voor de hand dat de Belastingdienst zich tevens zal wenden tot de afnemer. Immers: op grond van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 is de Belastingdienst bevoegd om de afgetrokken btw te corrigeren. Het komt mij in dat geval echter voor dat niet aan de werking van art. 29 lid 8 Wet OB 1968 voorbij mag worden gegaan. Art. 29 lid 7 Wet OB 1968 zou immers tot een voldoening van de btw leiden, waarna de afnemer vervolgens terstond op grond van art. 29 lid 8 Wet OB 1968 in aanmerking zou moeten komen voor een nieuw recht op teruggaaf. En wat te denken van de situatie waarin de niet-betaling (art. 29 lid 7 Wet OB 1968) en de betaling alsnog (art. 29 lid 8 Wet OB 1968) samenvallen in hetzelfde belastingtijdvak? Een strikte wetsinterpretatie maakt dat twijfel kan bestaan over toepassing van art. 29 lid 8 Wet OB 1968, omdat de btw op grond van

<sup>228</sup> Dit zal zich in de praktijk veelal voordoen wanneer het recht op teruggaaf is ontstaan vanwege het verstrijken van de éénjaartermijn. Ik heb eerder betoogd het fatale karakter ervan dubieus te vinden (paragraaf 4.3.2.2.1). Als moet worden aangenomen dat het recht op teruggaaf ook na de éénjaartermijn kan ontstaan (in mijn optiek is dit zo) en de belastingplichtige de btw niet eerder heeft teruggevraagd, dan kan van een opzichzelfstaand heffingsmoment niet gauw sprake zijn (tenzij de 'betaling alsnog' volgt op een vordering die eerder als definitief oninbaar is geoordeeld). Vgl. paragraaf 4.3.3.1.

<sup>229</sup> Gelijk aan het betoog van enkele leden van de VVD-fractie ten aanzien van het aanvankelijke (ter internetconsultatie voorgelegde) ontwerp van wet, waarin met betrekking tot de herziening van het recht op teruggaaf nog een koppeling werd gemaakt naar de daadwerkelijke teruggaaf (de feitelijke terugbetaling ex art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968) in plaats van het recht op teruggaaf dat op grond van bedoelde bepalingen ontstaat (*Kamerstukken I* 2016/17, 34 552, nr. D, p. 19 (VV).

art. 29 lid 7 Wet OB 1968 niet feitelijk aan de Belastingdienst wordt voldaan (hij wordt in ieder geval niet *betaald* zoals de wetgever voorstaat<sup>230</sup>). Een redelijke wetstoepassing zou in dat geval moeten meebrengen dat beide correcties gemaakt moeten kunnen worden. Dat de materiële realiteit leidend zou moeten zijn, illustreert de situatie waarin leverancier A uit het bovenstaand voorbeeld vanwege het verstrijken van de periode voor ambtshalve teruggaaf zijn recht op teruggaaf niet meer kan formaliseren en de Belastingdienst vanwege het verstrijken van de naheffingstermijn van vijf jaren niet langer bevoegd is om aan afnemer B een naheffingsaanslag op te leggen. De Belastingdienst zou in dat geval op grond van art. 29 lid 5 Wet OB 1968 de btw wel kunnen naheffen bij leverancier A, terwijl deze niet gehouden is deze btw aan afnemer B uit te betalen. Dit valt naar mijn idee met het oog op de neutraliteit van de btw moeilijk te verantwoorden.

Let wel: bovenstaande analyse gaat uit van een fataal karakter van de éénjaarstermijn. Zoals ik eerder heb verdedigd meen ik dat bij de geldigheid daarvan vraagtekens kunnen worden geplaatst.<sup>231</sup> Ook de inspecteur zou in mijn optiek de mogelijkheid moeten hebben (hij heeft deze echter niet, omdat hem geen rechtstreeks beroep op de richtlijn openstaat) om ná het verstrijken van de éénjaarstermijn nog een correctie door te voeren, namelijk tot aan het moment waarop de leverancier in rechte geen betaling meer kan vorderen. In het verlengde daarvan ligt dat, wanneer de ondernemer niet reeds in eerste instantie (al dan niet vrijwillig) op grond van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 heeft voldaan, een inspecteur ook de bevoegdheid zou moeten hebben om een eventueel verzoek om teruggaaf bij een 'betaling alsnog' te weigeren, mits de vordering niet reeds als definitief oninbaar had moeten worden aangemerkt (hetgeen in de praktijk bij een 'betaling alsnog' veelal zo zal zijn).<sup>232</sup> Van een opzichzelfstaand recht op teruggaaf zou dan geen sprake kunnen zijn. Vanuit die optiek zou het derhalve toch de voorkeur verdienen om toepassing van art. 29 lid 8 Wet OB 1968 afhankelijk te stellen van feitelijke correctie op de voet van art. 29 lid 7 Wet OB 1968. Het neutraliteitsbeginsel vergt dan wel dat de herziening van de herzieningsverplichting van art. 29 lid 5 Wet OB 1968 hierop wordt afgestemd (paragraaf 4.3.3.1). Dit vereist volgens mij een actief ingrijpen van de wetgever (daarover later meer).

#### 6.3.4.2 *Tijdstip van ontvangst van de vergoeding*

Niet als art. 29 lid 5 Wet OB 1968 bepaalt art. 29 lid 8 Wet OB 1968 dat de correctie plaatsvindt op het tijdstip waarop de ondernemer de vergoeding alsnog geheel of gedeeltelijk betaalt. Ook hier wordt niet duidelijk wanneer sprake is van een 'betaling alsnog'. Overeenkomstig hetgeen ik ten aanzien van art. 29 lid 5 Wet OB 1968 (paragraaf 4.3.3.2) heb bepleit, meen ik dat bij de uitleg van dit begrip te rade gegaan moet worden bij de definitie van het begrip '(niet-)betaling' uit art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (vanaf 2017) (paragraaf 4.3.1.1).

#### 6.3.4.3 *Wijze waarop de herziening plaatsvindt*

Art. 29 lid 8 Wet OB 1968 bepaalt nadrukkelijk op welke wijze de herziening moet plaatsvinden. Ik citeer uit bedoelde bepaling:

<sup>230</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 35 (MvT).

<sup>231</sup> Paragraaf 6.3.2.4.

<sup>232</sup> In gelijke zin: paragraaf 4.3.3.1.

“(...) ontstaat voor hem op dat tijdstip [het moment van de ‘betaling alsnog’] opnieuw recht op aftrek van de ter zake alsnog voldane belasting als ware het belasting bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel a. Artikel 15 is van overeenkomstige toepassing, waarbij voor de toepassing van artikel 15, vierde lid, eerste volzin, de aftrek plaatsvindt overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop de belasting ter zake van de levering daarvan in rekening is gebracht. Een eventuele herziening van de aftrek ter zake van de belastingtijdvakken tussen het tijdstip waarop het recht op aftrek aanvankelijk en het tijdstip waarop dat opnieuw ontstond, geschiedt in het tijdvak waarin het recht op aftrek opnieuw ontstaat. De toepassing van de tweede en derde volzin geschiedt overeenkomstig de in de desbetreffende tijdvakken geldende wettelijke bepalingen.”

Dit is een hele mond vol, waardoor de wetssystematiek vrij complex oogt. De wetgever volstaat in de toelichting op art. 29 lid 8 Wet OB 1968 bovendien summier met de opmerking dat ingeval goederen of diensten in gebruik zijn genomen ná het tijdstip waarop de btw aanvankelijk in rekening is gebracht (en de aftrek is bepaald overeenkomstig de bestemming), de aftrek geschiedt ‘overeenkomstig het gebruik van de goederen en diensten vanaf het moment van de eerste ingebruikneming ervan met inachtneming van de wettelijke herzieningsbepalingen. Bij het opnieuw in aftrek brengen van deze belasting wordt voor de verstreken belastingtijdvakken steeds uitgegaan van de wettelijke regeling zoals die gold voor de tijdvakken waarover de belasting opnieuw in aftrek wordt gebracht.’<sup>233</sup> Met deze toelichting in het achterhoofd, lees ik de bepaling zo dat de opnieuw voor aftrek in aanmerking komende btw steeds gelijk is aan de oorspronkelijk toegepaste aftrek, met dien verstande dat met eventuele herziening(en) op de voet van art. 15 lid 4 en 6 Wet OB 1968 (zo deze zouden hebben plaatsgehad als wel zou zijn betaald) rekening wordt gehouden. Vragenderwijs: wat zou over de jaren heen (tot aan het moment van niet-betaling) de aftrek zijn geweest als art. 29 Wet OB 1968 geen toepassing had gevonden? Dat bedrag vormt dan de nieuwe aftrek en komt voor teruggaaf in aanmerking.

Een voorbeeld:

#### *Voorbeeld 6.12*

Ondernemer A laat in 2017 met het oog op btw-belaste verhuur een pand bouwen. Het pand wordt op 1 juli 2017 opgeleverd en door de huurder in gebruik genomen. De huur is belast met btw. Met ingang van 1 januari 2018 vindt er echter al een huurwisseling plaats. Met de nieuwe huurder kan niet worden geopteerd voor een btw-belaste verhuur, zodat die verhuur is vrijgesteld. De slottermijn voor de bouw van het pand (hoog 1.200.000), met vervaldatum 31 juli 2017, laat A vanwege een geschil met de aannemer aanvankelijk onbetaald. Pas op 1 januari 2020 doet ondernemer A de gewenste betaling.

Naar mijn idee houdt de systematiek het volgende in, waarbij eerst moet worden gezien wat de aftrek zou zijn geweest zonder toepassing van art. 29 Wet OB 1968:

- Zonder toepassing van art. 29 Wet OB 1968 loopt de aftrek in voornoemd voorbeeld als volgt. Op het moment dat A de factuur van de aannemer ontvangt komt de aan hem in rekening gebrachte btw (200.000 bij een btw-tarief van 20%) volledig voor aftrek in aanmerking. Deze aftrek wordt aan het eind van 2017 op grond van art. 15 lid 4 Wet OB 1968<sup>234</sup> definitief. Vanwege de wijziging in het gebruik met ingang van 1 januari 2018 is hij echter gehouden om over de jaren 2018 en 2019 (en ieder volgend

<sup>233</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 35 (MvT).

<sup>234</sup> *Juncto* art. 12 Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

jaar zolang de btw-vrijgestelde huur voortduurt, doch uiterlijk t/m 2026) 1/10 (20.000) van de in aftrek gebrachte btw te herzien en terug te betalen aan de Belastingdienst (art. 15 lid 6 Wet OB 1968<sup>235</sup>). Op 1 januari 2020 is de aftrek (onder de streep) derhalve gelijk aan 160.000.

- Met toepassing van art. 29 Wet OB 1968 zou de aftrek naar mijn idee als volgt moeten lopen. Net als hiervoor komt de btw (200.000) bij ontvangst van de factuur in 2017 volledig voor aftrek in aanmerking. Echter: vanwege het verstrijken van de éénjaars-termijn wordt ondernemer A op 1 augustus 2018 de afgetrokken btw (200.000) *geheel* aan de Belastingdienst verschuldigd.<sup>236</sup> Op het moment dat A op 1 januari 2020 de betaling doet, komt in lijn met de wettelijke systematiek 160.000 opnieuw voor aftrek in aanmerking.

Art. 29 Wet OB 1968 heeft daarmee geen effect op het (materiële) recht op aftrek. Dit komt mij juist voor.

Ik meen overigens dat de wetgever ook had kunnen volstaan met een iets compactere beschrijving van de systematiek. Het uitschrijven van de aftrek- en herzieningssysteematiek maakt het nu wel erg abstract.

#### 6.3.4.4 Verhouding tot het Unierecht

Reeds op meerdere plaatsen in deze studie heb ik mijn aarzelingen geuit over de houdbaarheid van een herziening van de herziening in het licht van het Unierecht.<sup>237</sup> Mijn twijfel over de geldigheid van art. 29 lid 8 Wet OB 1968 is niet anders. De herziening vindt namelijk geen expliciete grondslag in de Btw-richtlijn. Er is geen bepaling die op een herziening wegens niet-betaling krachtens art. 185 Btw-richtlijn terugkomt. Zoals ik reeds in paragraaf 5.3.5 heb uiteengezet dienen lidstaten die bij niet-betaling herziening van de aftrek eisen een mogelijke onzekerheid ten aanzien van de niet-betaling te accepteren (een niet-betaling zal immers zelden zeker zijn). Een lidstaat zal daarmee op de koop toe moeten nemen dat mogelijk ten onrechte herziening van de aftrek geëist wordt. Met andere woorden: als de debiteur later toch nog in staat blijkt (een deel van) de vergoeding te betalen, dan kan bedoelde herziening niet worden herzien. Om dit (mogelijk) ongewenste effect te voorkomen, heeft de Uniewetgever het aan de lidstaten gelaten om bij niet-betaling bijvoorbeeld in het geheel geen herziening te eisen.

De onzekerheid over de Unierechtelijke basis is in de consultatiefase voorafgaand aan het huidige art. 29 Wet OB 1968 niet onopgemerkt gebleven. Een aantal partijen (waaronder de NOB en de Raad van State) hebben de wetgever geattendeerd op een mogelijke inbreuk op het Unierecht.<sup>238</sup> De wetgever heeft daarop gereageerd met de stelling dat de kaders die volgen uit de Btw-richtlijn het uitgangspunt hebben gevormd bij de vormgeving van de teruggaafregeling voor oninbare vorderingen, in het bijzonder daar waar het de

<sup>235</sup> Juncto art. 13 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

<sup>236</sup> Vgl. het door mij in paragraaf 5.3.4.2 opgetekende stroomschema, gezien vanuit het Unierecht.

<sup>237</sup> Paragrafen 3.3.6.4, 4.3.3.3 (aan de zijde van de leverancier) en 5.3.5 (aan de zijde van de afnemer in het Unierecht).

<sup>238</sup> Zie uitgebreid paragraaf 4.3.3.3.



maatstaf van heffing betreft. Daarbij wordt verwezen naar art. 90 lid 1 Btw-richtlijn, op grond waarvan lidstaten zelf de voorwaarden kunnen vaststellen waaronder de teruggaaf wordt verleend. Volgens de wetgever vormt deze bevoegdheid de basis voor onder meer de correctie van de teruggaaf ingeval de vergoeding op een later tijdstip alsnog geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen.<sup>239</sup> Opvallend is dat de wetgever enkel verwijst naar de Unierechtelijke pendant van art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 (vanaf 2017). Er wordt niet verwezen naar art. 184-186 Btw-richtlijn. Ook in de (daarop aangepaste) memorie van toelichting is geen verwijzing naar deze bepalingen te vinden. In plaats daarvan wordt in het algemene deel volstaan met de opmerking dat de wijzigingen van de regeling voor teruggaaf van btw voor oninbare vorderingen passen in het kader van de Btw-richtlijn en derhalve hiermee in overeenstemming zijn<sup>240</sup> De enige verwijzing naar art. 184-186 Btw-richtlijn is te vinden in de artikelsgewijze toelichting op art. 29 lid 7 Wet OB 1968.<sup>241</sup> Daarin merkt de wetgever op dat deze herzieningsregeling, *alsmede de ter zake van de herziening toe te passen regels*, hun basis vinden bedoelde richtlijnbepalingen. Hieruit zou kunnen worden opgemaakt dat de basis voor art. 29 lid 8 Wet OB 1968 volgens de wetgever eveneens in deze bepalingen ligt. Het ligt daarbij voor de hand dat wetgever – in het verlengde van de teruggaafregeling – de basis zoekt in art. 186 Btw-richtlijn. Op grond van deze bepaling kunnen lidstaten nadere regels vaststellen waaronder de herziening van btw plaats moet plaatsvinden. In lijn met hetgeen ik eerder (ook ten aanzien van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn) heb betoogd, ben ik van mening dat deze verwijzing de wetgever niet mag baten. In mijn optiek zijn de aan de herziening te stellen voorwaarden (voor wat betreft de werking van art. 185 Btw-richtlijn) beperkt tot die welke de mogelijkheid bieden aan te tonen dat zich een van bedoelde categorieën (waaronder de niet-betaling) voordoet.<sup>242</sup> De nadere regels houden derhalve verband met de procedurele aspecten van de correctiebepaling en zouden geen betrekking mogen hebben op de inhoud ervan. De uitbreiding door bij een betaling alsnog wederom aftrek toe te staan kan naar mijn mening dus (ook) niet door art. 186 Btw-richtlijn worden gelegitimeerd.

#### 6.3.4.5 Verhouding tot het rechtskarakter

Ondanks het mogelijk ontbreken van een Unierechtelijke grondslag doet art. 29 lid 8 Wet OB 1968 wel recht aan het rechtskarakter van de btw. Uitgangspunt is immers dat de aftrek- en herzieningsregeling ondernemers beoogt te ontlasten van btw-druk en op die manier voor ondernemers neutraal moet uitpakken door aan te sluiten bij de btw die zijn feitelijk op hun inkopen betalen. Zonder een hernieuwd recht op teruggaaf zouden ingekochte goederen en diensten bij de afnemer tot een onbedoelde btw-druk kunnen leiden. Deze conclusie sluit aan bij mijn bevindingen rondom art. 29 lid 5 Wet OB 1968.<sup>243</sup>

<sup>239</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 4, p. 4 (NR).

<sup>240</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 23.

<sup>241</sup> *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 34.

<sup>242</sup> Paragrafen 3.3.5 en 5.3.6.

<sup>243</sup> Paragraaf 4.3.3.4.



#### 6.3.4.6 Slotsom

Art. 29 lid 8 Wet OB 1968 voorziet in een correctie op de 'correctie vooraf trek' bij een 'betaling alsnog'. De afnemer die zijn eerder als oninbaar geormerkte vordering toch nog betaalt, komt zodoende een nieuw recht op teruggaaf toe. De tekst van de bepaling is zo geredigeerd dat dit nieuwe recht op aftrek alleen kan worden uitgeoefend als de btw eerder op de voet van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 feitelijk is gecorrigeerd. Dit lijkt mij juist als de éénjaarstermijn geen fataal karakter toekomt. De herzieningssystematiek bij een betaling alsnog moet naar mijn idee zo worden uitgelegd dat de btw alleen opnieuw voor aftrek in aanmerking komt, indien en voor zover de btw ook zonder toepassing van art. 29 Wet OB 1968 voor aftrek in aanmerking was gekomen. Hoewel de regeling (conceptueel bezien) geheel in overeenstemming is met het rechtskarakter van de btw, meen ik dat de geldigheid tegen de achtergrond van het Unierecht op losse schroeven staat.

#### 6.3.5 Tussenconclusie inhoud van de bepaling

Net als de herzieningsregeling aan de zijde van de leverancier heeft de herzieningsregeling aan de zijde van de afnemer met ingang van 1 januari 2017 een ingrijpende metamorfose ondergaan. Hoewel met betrekking tot de 'correctie vooraf trek' (art. 29 lid 7 Wet OB 1968) enkele inhoudelijke veranderingen zijn doorgevoerd, zit de grootste wijziging in de introductie van een correctie op de correctie bij een 'betaling alsnog' (art. 29 lid 8 Wet OB 1968). Qua inhoud heb ik vier aspecten van de regeling voor onbetaalde schulden uitgelicht. Als eerste ben ik ingegaan op de aard van de regeling. Ik heb vastgesteld dat de regeling voor onbetaalde schulden grotendeels overlapt met die voor oninbare vorderingen. Als tweede heb ik het ontstaansmoment van de 'correctie vooraf trek' onder een vergrootglas gelegd. Ik kom tot de conclusie dat het redelijkheidscriterium nog steeds van toepassing moet worden geacht. Na een wandeling door het civiele recht kan voorts worden geconcludeerd dat de 'correctie vooraf trek' in faillissement veelal een faillissementsschuld oplevert. Voorts heb ik kritiek geuit op het fatale karakter van de éénjaarstermijn. Als derde heb ik stilgestaan bij de omvang van de herzieningsverplichting. Het bepalen hiervan kan (zeker bij insolventie van de afnemer) tot de nodige hoofdbrekens leiden. Ik heb stilgestaan bij de ins en outs rondom het schuldeisersakkoord en het verbindend worden van de slotuitdelingslijst. Daarbij is niet alleen gekeken naar de positie van de debiteur; ook de positie van de Belastingdienst is in ogenschouw genomen. Ik heb tevens aandacht besteed aan de oproep vanuit het bedrijfsleven om de regeling verder te vereenvoudigen (al zal (ook) dit geen eenvoudige exercitie zijn). Als vierde, en tot slot, heb ik de correctie op de correctie behandeld. Hierbij ben ik onder meer ingegaan op de systematiek.

### 6.4 Verhouding tot het Unierecht

De regeling voor onbetaalde schulden vindt haar Unierechtelijke evenknie in art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn. Hoewel conceptueel weinig af te dingen valt op de geldigheid van de regeling, zijn er een aantal aspecten die mijn bijzondere aandacht trekken. In de eerste plaats zou ik menen dat de regeling ten onrechte uitgaat van een formele benadering door de herziening te koppelen aan de (feitelijk) in aftrek gebrachte btw. In de tweede plaats kunnen vraagtekens worden gezet bij het wezen van de éénjaarstermijn vanwege

een gebrek aan onderbouwing van de vraag waarom deze termijn maakt dat in de regel (redelijkerwijs) moet worden aangenomen dat betaling achterwege zal blijven. Ook het fatale karakter van de éénjaarstermijn staat op gespannen voet met het Unierecht. In de derde plaats meen ik dat de handelwijze van de Belastingdienst onverenigbaar is met het Unierecht. De praktijk waarin een failliet vrijwel standaard met een naheffingsaanslag ex art. 29 lid 7 Wet OB 1968 wordt geconfronteerd, is op drijfzand gebaseerd. In de vierde plaats meen ik dat ook de correctie op de correctie (die nauw verband houdt met de handelwijze van de Belastingdienst in faillissement en de afwikkeling van de failliete boedel) geen Unierechtelijke pluim verdient. Het ontbreekt een dergelijke correctie simpelweg aan een Unierechtelijke basis.

### 6.5 Verhouding tot het rechtskarakter van de btw

Wat betreft de verhouding tot het rechtskarakter kan in de eerste plaats aansluiting worden gevonden bij de bevindingen ten aanzien van art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn. Ik volsta in zoverre met een verwijzing naar paragraaf 5.4. Wat betreft de specifiek in dit hoofdstuk besproken onderwerpen, meen ik dat eerbiediging van het rechtskarakter op vier punten in het gedrang komt. Ten eerste lijkt de regeling te zijn beperkt tot ondernemers die in eerste instantie feitelijk btw in aftrek hebben gebracht, daar waar een materiële benadering de voorkeur heeft. Ten tweede heeft het fatale karakter van de éénjaarstermijn tot gevolg dat btw voor ondernemers (te gauw) subsidiërend uitpakt, doordat het de Belastingdienst kan belemmeren om na het verstrijken van de éénjaarstermijn nog tijdig een naheffingsaanslag op te leggen. Ten derde heeft de opstelling van de Belastingdienst bij het verlenen van medewerking aan een akkoord tot gevolg dat de 'correctie vooraf trek' niet altijd integraal behoeft te worden voldaan. Om dezelfde reden levert ook dit de nodige spanningen op met het rechtskarakter. Ten vierde kan een dwangakkoord (waarover momenteel (eind 2017) ook een wetsvoorstel ter tafel ligt) ervoor zorgen dat schuldeisers dwingend geconfronteerd worden met een 'betaling' in de zin van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (vanaf 2017), zodat hun niet langer een recht op teruggaaf toekomt (en de btw derhalve noodgedwongen als 'last' moeten dragen).

### 6.6 Samenvatting en conclusies

In dit hoofdstuk heb ik de btw-positie van de niet-betalende afnemer in het nationale recht geanalyseerd. Na de ontstaansgeschiedenis van de regeling voor onbetaalde schulden te hebben besproken, heb ik deze inhoudelijk ontleed. Ik ben daarbij onder meer ingegaan op de aard van de regeling, de vraag naar het ontstaansmoment van de herzieningsverplichting en haar omvang. Voor een goed begrip van de regeling heb ik tevens enkele kenmerkende aspecten van het faillissementsrecht de revue laten passeren. Mijn bevindingen heb ik vervolgens per onderdeel getoetst aan het Unierecht (de 'verticale toets') en aan het rechtskarakter van de btw (de 'horizontale toets'), om zodoende een oordeel te vormen over de geldigheid en de kwaliteit van de regeling. De resultaten van mijn onderzoek zijn als volgt:

Onderdeel (paragraafnummer)	Verhouding tot het Unierecht (6.4)	Verhouding tot het rechtskarakter van de btw (6.5)
<b>Niet-betaling als grond voor herziening (6.3.1)</b>		
Vrijheid lidstaten invulling begrip '(niet-)betaling'	√	√
Correctie van het afgetrokken bedrag	x	x
Uitsluiting ten onrechte gefactureerde 'art. 37-btw'	√	√
<b>Ontstaansmoment verplichting tot herziening (6.3.2)</b>		
Toepassing van het 'redelijkheids criterium'	√	√
Kwalificatie 'correctie vooraf trek' als 'faillissementsschuld'	√	√
Toepassing éénjaartermijn	√	√
Fataal karakter éénjaartermijn	x	x
<b>Omvang van de herzieningsverplichting (6.3.3)</b>		
Positie Belastingdienst bij akkoord	√	x
Neveneffecten dwangakkoord	-	x
Handelwijze Belastingdienst in faillissement	x	√
<b>Herziening van de 'correctie vooraf trek' (6.3.4)</b>		
Herzieningsregeling	x	√
Als een niet op zichzelf staand heffingsmoment	√	√

Mijn conclusie is dat de regeling voor onbetaalde schulden in overwegende mate beantwoordt aan het Unierecht, maar dat de geldigheid van enkele belangrijke onderdelen te wensen over laat. De regeling voldoet eveneens op de meeste punten aan het rechtskarakter van de btw, al is ook daar ruimte voor verbetering. Daarmee acht ik de in paragraaf 6.1 in herinnering gebrachte deelvraag ('Welke btw-gevolgen verbindt het nationale recht aan niet-betaling en hoe verhouden deze zich tot het Unierecht en het rechtskarakter van de btw?'), gezien vanuit de afnemer, beantwoord.



## DEEL IV / SAMENHANG ONINBARE VORDERINGEN EN ONBETAALDE SCHULDEN



## HOOFDSTUK 7

# Samenhang oninbare vorderingen en onbetaalde schulden

### 7.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat de verhouding tussen de regeling voor oninbare vorderingen en die van de onbetaalde schulden centraal. Dit hoofdstuk dient derhalve ter beantwoording van de in paragraaf 1.3 geformuleerde deelvraag c. Deze luidt:

*In hoeverre zijn de btw-gevolgen van niet-betaling voor de leverancier en voor de afnemer met elkaar in evenwicht, zowel in Unierechtelijke als nationaalrechtelijke zin, met inachtneming van het rechtskarakter van de btw?*

De samenhang tussen het recht op teruggaaf en de 'correctie vooraf trek' kan op verschillende niveaus worden bestudeerd. In de eerste plaats kan de samenhang worden benaderd vanuit de juridische grondslag. Ik doel daarbij op de verhouding tussen de btw-correcties op Unierechtelijk niveau (art. 90 en art. 184-186 Btw-richtlijn) en op nationaalrechtelijk niveau (art. 29 Wet OB 1968). In de tweede plaats kan een onderscheid worden gemaakt tussen de materiële samenhang en de formele samenhang.<sup>1</sup> De materiële samenhang heeft betrekking op het inhoudelijke verband tussen de correcties. Een relevante vraag daarbij is bijvoorbeeld onder welke omstandigheden de correcties zich voordoen. Met de formele samenhang heb ik het oorzakelijke en onderlinge verband op het oog. Ten aanzien van het oorzakelijke verband is onder meer de vraag relevant of toepassing van de ene correctie voorwaarde is voor de inwerkingtreding van de andere correctie. Met betrekking tot het onderlinge verband speelt een rol of en in hoeverre de correcties afzonderlijk of in samenhang moeten worden beoordeeld. Als de correcties in samenhang moeten worden beoordeeld spreek ik ook wel van een wederzijdse afhankelijkheid. Het mag niet verbazen dat de materiële en formele samenhang nauw met elkaar verweven kunnen zijn.<sup>2</sup>

De hiervoor genoemde dimensies van de samenhang tussen de relevante correctiebepalingen werk ik in dit hoofdstuk uit. In paragraaf 7.2 ga ik in op de samenhang op Unierechtelijk niveau. Daarbij geef ik aan in hoeverre er sprake is van een materiële en formele samenhang tussen art. 90 en art. 184-186 Btw-richtlijn. In paragraaf 7.3 sta ik stil bij de Nederlandse dimensie van het samenhangsbegrip. Ook in dat onderdeel maak ik een onderscheid tussen

1 Zie ook A-G De Wit (pt. 6.14-6.20) bij HR 11 juli 2008, *BNB* 2008/283 en Heijnen 2010, p. 65 e.v.

2 Zo laat een formele samenhang zich op eerste gezicht bijvoorbeeld minder makkelijk voorstellen naar mate een materiële samenhang tussen de correctiebepalingen ontbreekt.

het materiële en formele verband tussen de verschillende onderdelen van art. 29 Wet OB 1968. Ik rond af met een conclusie (paragraaf 7.4).

## 7.2 Unierecht

Deze paragraaf staat in het teken van de Unierechtelijke samenhang tussen het recht op teruggaaf en de herziening van de aftrek. In paragraaf 7.2.1 bespreek ik het inhoudelijke verband tussen bedoelde correcties. Het formele verband behandel ik in paragraaf 7.2.2. In paragraaf 7.2.3 sta ik volgens goed gebruik stil bij de verhouding tot het rechtskarakter van de btw. Een tussenconclusie volgt in paragraaf 7.2.4.

### 7.2.1 Materiële samenhang

Bij de inhoudelijke bespreking van art. 90 Btw-richtlijn (hoofdstuk 3) en art. 184-186 Btw-richtlijn (hoofdstuk 5) heb ik hier en daar al stilgestaan bij de onderlinge overeenkomsten en verschillen tussen bedoelde bepalingen. Alhoewel de correctiebepalingen ieder één zijde van dezelfde medaille vertegenwoordigen, zijn het vooral de verschillen die maken dat bedoelde correcties geenszins elkaars zuivere spiegelbeeld vormen. Zo valt op dat de bepalingen qua bewoordingen niet geheel op elkaar aansluiten, de doelstellingen van bedoelde bepalingen niet parallel lopen en er geen sprake is van een gelijkkluidende systematiek. De overeenkomsten en verschillen kunnen daarmee worden onderverdeeld in drie typen (on)gelijkheid: (i) de woordelijke (on)gelijkheid, (ii) de rationele (on)gelijkheid en (iii) de systematische (on)gelijkheid. In deze paragraaf ga ik nader op deze (on)gelijkheden in (paragrafen 7.2.1.1-7.2.1.3), waarna ik het geheel afrond in paragraaf 7.2.1.4.

#### 7.2.1.1 Woordelijke (on)gelijkheid

Wat betreft de gebruikte terminologie valt op dat de redactie van art. 90 Btw-richtlijn in het geheel niet op die van art. 184-186 Btw-richtlijn is afgestemd: daar waar art. 90 lid 1 Btw-richtlijn het heeft over 'annulering, verbreking en ontbinding' (samen: de ongedaanmaking van de handeling), spreekt art. 185 over 'geannuleerde aankopen', vormt de 'gehele of gedeeltelijke betaling' uit art. 90 Btw-richtlijn de evenknie van de 'handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven' en heeft art. 185 Btw-richtlijn het over 'verkregen rabatten' in plaats van een 'prijsvermindering nadat de handeling is verricht'. Zoals ik reeds in paragraaf 5.3.4 heb beargumenteerd, ben ik – ondanks deze woordelijke ongelijkheid – van mening dat steeds sprake is van synoniemen; de in art. 90 en 185 Btw-richtlijn bedoelde termen worden gebruikt om dezelfde situatie aan te duiden. De in art. 90 Btw-richtlijn genoemde categorieën hebben daarmee allemaal een tweelingzus in art. 185 Btw-richtlijn. In zoverre vormt art. 185 Btw-richtlijn het spiegelbeeld van art. 90 Btw-richtlijn. Samengevat:



	Art. 90 Btw-richtlijn	Art. 185 Btw-richtlijn
Categorie	Ongedaanmaking van de handeling (waaronder annulering)	Geannuleerde aankopen
	Gehele of gedeeltelijke niet-betaling	Handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven
	Prijsvermindering nadat de handeling is verricht	Verkregen rabatten

De (omgekeerde) stelling gaat echter niet op. Art. 90 Btw-richtlijn vormt niet het spiegelbeeld van art. 185 Btw-richtlijn. Reden hiervoor is dat het toepassingsbereik van art. 185 Btw-richtlijn breder is dan dat van art. 90 Btw-richtlijn. Naast de met art. 90 lid 1 Btw-richtlijn overlappende categorieën (de ongedaanmaking van de handeling, de niet-betaling en de prijsvermindering), voorziet art. 185 lid 1 Btw-richtlijn als hoofdregel (dit volgt uit art. 185 lid 2 Btw-richtlijn) ook in een correctie in geval van vernietiging, verlies of diefstal, alsmede de onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters. Het gaat hierbij om een 'wijziging in de elementen' (die voor het bepalen van de initiële aftrek in aanmerking zijn genomen). Dit vormt een overkoepelende categorie, waardoor de in art. 185 lid 1 Btw-richtlijn genoemde categorieën niet limitatief zijn. Zo voorziet art. 185 lid 1 Btw-richtlijn bijvoorbeeld ook in een correctie als de prestatie geen doorgang vindt, terwijl de vergoeding wel reeds door de afnemer is betaald.<sup>3</sup> Art. 90 Btw-richtlijn schrijft in die gevallen géén correctie voor.<sup>4</sup>

Dat het bredere toepassingsbereik van art. 185 Btw-richtlijn bijzondere gevolgen kan hebben, illustreert het volgende voorbeeld:

*Voorbeeld 7.1*

Ondernemer A levert voor 100 goederen aan ondernemer B. Voordat ondernemer B de goederen doorverkoopt aan ondernemer C, slaat ondernemer B de goederen tijdelijk op in zijn magazijn. Niet veel later komt ondernemer B erachter dat de goederen zich niet meer in het magazijn bevinden. Ondernemer B vermoedt dat sprake is van diefstal. De verkoop aan ondernemer C kan geen doorgang vinden.

Uitgaande van art. 90 Btw-richtlijn en de hoofdregel van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn<sup>5</sup> ziet de afdracht en aftrek er schematisch als volgt uit (bij een btw-tarief van 20%):

	Verkoop	Verschuldigde btw (A)	Verkoopfactuur	Inkoop	Te vorderen btw (B)	Inkoopfactuur	Afdracht (A-B)
A	100	20	120	0	0	0	20
B	0	0	0	100	20-20	120	0
<b>Totale btw-afdracht:</b>							<b>20</b>

<sup>3</sup> HvJ 13 maart 2014, nr. C-107/13, V-N 2014/16.21 (FIRIN). Vgl. Bijl 1973.

<sup>4</sup> Zie voor een beschouwing uitvoerig paragrafen 5.3.2.3 en 5.3.2.4.

<sup>5</sup> Ik laat art. 185 lid 2 Btw-richtlijn voor het gemak buiten beschouwing. Zie daarover paragraaf 5.3.3.

De totale btw-afdracht in dit voorbeeld is gelijk aan de door ondernemer A aan ondernemer B gefactureerde btw en bedraagt in dit voorbeeld 20. Dit komt doordat enkel de aftrek wordt herzien en geen teruggaaf aan A wordt verleend. Hoewel de uitkomst recht doet aan de gedachte dat de btw beoogt consumptie te belasten (ik ga ervan uit dat gestolen goederen in de regel worden geconsumeerd<sup>6</sup>), wordt de btw niet op een neutrale wijze geheven. Voor ondernemer B pakt de btw immers belastend uit, aangezien per saldo geen recht op aftrek bestaat.

Tot slot merk ik op dat art. 90 Btw-richtlijn geen aan art. 186 Btw-richtlijn verwante bepaling kent. Art. 186 Btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten voor de toepassing van art. 184 en 185 Btw-richtlijn nadere regels moeten vaststellen. Art. 90 Btw-richtlijn kent deze toevoeging niet. In plaats daarvan bepaalt art. 90 lid 1 Btw-richtlijn dat de maatstaf van heffing wordt verlaagd 'onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld'. In paragraaf 5.3.6 heb ik gesteld dat er naar mijn smaak weinig licht zit tussen het 'stellen van nadere regels' en het 'stellen van voorwaarden,' zodat ik ook hier – net als bij de in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn genoemde categorieën – uitga van een nauwe verwantschap.

#### 7.2.1.2 *Rationele (on)gelijkheid*

Om te voorkomen dat een belastingplichtige btw verschuldigd wordt over een bedrag dat hij niet van zijn afnemer ontvangt, bepaalt art. 90 Btw-richtlijn dat de maatstaf van heffing wordt verlaagd (en in zoverre recht op teruggaaf bestaat), indien (i) de prestatie ongedaan gemaakt wordt, (ii) de afnemer niet of niet geheel betaalt of (iii) er een prijsvermindering wordt verleend; in al deze gevallen ontvangt de leverancier de aanvankelijk overeengekomen vergoeding niet.<sup>7</sup> Daarmee zorgt art. 90 Btw-richtlijn ervoor dat de btw niet als bedrijfsbelasting uitpakt (en de belastingplichtige dus enkel als 'doorgeefluik' zal fungeren), de over de gehele linie van de bedrijfskolom af te dragen btw als uitgangspunt correspondeert met de door de eindverbruiker betaalde tegenprestatie en het neutraliteitsbeginsel (zodoende) wordt geëerbiedigd. Onder verwijzing naar ditzelfde beginsel beogen art. 184-186 Btw-richtlijn de precisie van de aftrek te vergroten, teneinde recht te doen aan het doel van de algehele aftrekregeling, zijnde de ondernemer volledig ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw (mits die activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn).<sup>8</sup> Voor de (herziening van de) aftrek is derhalve beslissend waarvoor de door de ondernemer ingekochte prestaties worden gebruikt. Alleen wanneer goederen of diensten worden gebruikt voor btw-belaste prestaties bestaat er recht op aftrek en hoeft de aftrek niet te worden herzien. Het past derhalve binnen deze doelstelling om het recht op aftrek te herzien wanneer goederen (of diensten) aan het productie- en distributieproces worden onttrokken, bijvoorbeeld in het geval van vernietiging, verlies of diefstal. Een correctie lijkt minder voor de hand te liggen wanneer goederen of diensten wél worden gebruikt voor btw-belaste handelingen, maar de ondernemer een prijsvermindering ontvangt of de vergoeding geheel of gedeeltelijk niet betaalt. Toch is dit niet zo. In de ratio van de herzieningsregels ligt in mijn optiek

<sup>6</sup> Al zal aan deze consumptie geen besteding ten grondslag liggen. Vgl. paragraaf 2.4.3.

<sup>7</sup> Zie de in paragraaf 3.3 aangehaalde jurisprudentie.

<sup>8</sup> Zie de in paragraaf 5.3 aangehaalde jurisprudentie.

– in het verlengde van de ratio van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn en de ratio van de algehele aftrekgeregeling – namelijk besloten dat een ondernemer die geen btw op inkomende facturen *betaalt*, ook niet hoeft te worden ontlast van de aan hem gefactureerde btw.<sup>9</sup> Sterker: van een ontlasting *kán* geen sprake zijn als de btw niet eerst op de ondernemer heeft gedrukt. Anders gezegd: daar waar art. 90 lid 1 Btw-richtlijn ervoor zorgt dat een ondernemer niet méér btw verschuldigd wordt dan dat hij zelf daadwerkelijk ontvangt, zorgt art. 185 lid 1 Btw-richtlijn er (ook) voor dat de btw niet subsidiërend uitpakt voor een ondernemer die de vergoeding niet heeft betaald. Daarmee kent art. 185 lid 1 Btw-richtlijn, anders dan art. 90 lid 1 Btw-richtlijn, dus een dubbele toets. Dit is een onoverkomelijk gevolg van de door de Uniewetgever gekozen systematiek van het btw-stelsel, waarin enkel recht op aftrek bestaat voor zover door een ondernemer betrokken goederen en/of diensten worden gebruikt voor btw-belaste activiteiten. Daar waar de goederen en/of diensten worden gebruikt voor btw-vrijgestelde prestaties, niet-economische prestaties of in het geheel niet (kunnen) worden gebruikt (denk aan vernietiging, verlies of diefstal) bestaat geen recht op aftrek en dient eenmaal genoten aftrek als uitgangspunt te worden herzien. Dat het rechtskarakter van de btw dan niet altijd worden geëerbiedigd,<sup>10</sup> dient dan op de koop toe genomen te worden.

### 7.2.1.3 Systematische (on)gelijkheid

Art. 90 en art. 185 Btw-richtlijn verschillen nogal qua systematiek. In art. 90 Btw-richtlijn liggen één hoofdregel en één afwijking op de hoofdregel besloten. De hoofdregel (besloten in lid 1) is dat de maatstaf van heffing in geval van een 'ongedaanmaking van de handeling', een 'gehele of gedeeltelijke niet-betaling' of een 'prijsvermindering nadat de handeling is verricht' wordt verlaagd. De afwijking (besloten in lid 2) is dat lidstaten in geval van 'gehele of gedeeltelijke niet-betaling' van deze hoofdregel *kunnen* afwijken (door bijvoorbeeld geen herziening te eisen). In art. 185 Btw-richtlijn daarentegen liggen één hoofdregel en twee afwijkingen (één op de hoofdregel en één op de (eerste) afwijking) besloten. De hoofdregel (besloten in lid 1) is dat de aftrek wordt herzien, zodra zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van de aftrek in aanmerking zijn genomen, zoals in geval van 'geannuleerde aankopen' (lees: een 'ongedaanmaking van de handeling') of verkregen rabatten (lees: een 'prijsvermindering nadat de handeling is verricht'). De eerste afwijking (besloten in lid 2, eerste alinea) is dat lidstaten voor (onder meer) 'handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven' (lees: een 'gehele of gedeeltelijke niet-betaling') van deze hoofdregel *moeten* afwijken (en geen herziening mogen eisen).<sup>11</sup> De tweede afwijking (besloten in lid 2, tweede alinea) is dat lidstaten voor (onder meer) 'handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven' (lees: een 'gehele of gedeeltelijke niet-betaling') weer van deze afwijking mogen afwijken (en tóch herziening mogen eisen). Het uitgangspunt voor de 'ongedaanmaking van de handeling' de 'prijsvermindering nadat de handeling is verricht' is evenwel gelijk: in beide situaties moet zowel op grond van art. 90 Btw-richtlijn als op grond van art. 185 Btw-richtlijn *verplicht*

9 Zie uitvoerig paragraaf 5.3.4.2.

10 Zie onder meer paragrafen 2.4.6, 5.4 en het hiervoor in paragraaf 7.2.1.1 aangehaald voorbeeld over diefstal van goederen.

11 Ik laat de andere categorieën (waaronder vernietiging, verlies en diefstal) verder buiten beschouwing.

een correctie worden gemaakt. Hiervan kan niet worden afgeweken. Voor niet-betaling is de systematiek niet gelijk: op grond van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn geldt als uitgangspunt dat de maatstaf van heffing wordt gecorrigeerd, terwijl op grond van art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn als uitgangspunt<sup>12</sup> geldt dat de aftrek *niet* wordt herzien. Van beide uitgangspunten kan vervolgens wel weer worden afgeweken, zodat de correcties qua systematiek toch op elkaar kunnen worden afgestemd. Samengevat:<sup>13</sup>

	Art. 90	Art. 185
<b>Uitgangspunt</b>	De maatstaf van heffing wordt <i>wel</i> aangepast (lid 1)	De aftrek wordt <i>niet</i> herzien (art. 185 lid 2 eerste alinea)
<b>Afwijking</b>	De maatstaf van heffing wordt <i>niet</i> aangepast (lid 2)	De aftrek wordt <i>wel</i> herzien (art. 185 lid 2 tweede alinea)

De keuze van de Uniewetgever voor deze systematiek wordt nergens toegelicht, waardoor in het midden blijft waarom voor deze systematiek is gekozen.<sup>14</sup> Dat is buitengewoon jammer. Gelet op de gewenste neutraliteit in het btw-systeem (die onder meer wordt bewerkstelligd door de uiteindelijke afdracht en aftrek gelijk te laten lopen) had een andere keuze namelijk meer voor de hand gelegen. Zo had de Uniewetgever ervoor kunnen kiezen (en naar mijn idee daar ook goed aan gedaan) om de 'niet-betaling' als categorie op te nemen in art. 185 lid 1 Btw-richtlijn, en zodoende als uitgangspunt herziening van de aftrek voor te schrijven, waarna in art. 185 lid 2 Btw-richtlijn een facultatieve uitzondering opgenomen had kunnen worden.<sup>15</sup> Naast de eerbiediging van de gewenste neutraliteit en eenvoud, had een dergelijke benadering bovendien allerlei ingewikkelde vraagstukken kunnen voorkomen.<sup>16</sup>

#### 7.2.1.4 Slotsom materiële samenhang

Uit het voorgaande volgt dat art. 90 en art. 184-186 Btw-richtlijn niet elkaars zuivere spiegelbeeld vormen, al kan worden volgehouden dat art. 90 Btw-richtlijn qua bewoordingen en ratio wel door art. 184-186 Btw-richtlijn wordt gespiegeld. Van een materiële samenhang is echter geen sprake als de systematiek van de bepalingen in ogenschouw wordt genomen, althans voor zover het de categorie 'niet-betaling' betreft. Wat betreft deze categorie zijn de bepalingen min of meer omgekeerd evenredig aan elkaar: daar waar art. 90 Btw-richtlijn tot uitgangspunt neemt dat de maatstaf van heffing wordt herzien, neemt art. 185 Btw-richtlijn tot uitgangspunt dat de aftrek niet wordt herzien, terwijl lidstaten in beide situaties van het uitgangspunt kunnen afwijken. Van een waterdichte materiële samenhang is dus allerminst sprake.

<sup>12</sup> De hoofdregel en de dwingendrechtelijke afwijking tezamen.

<sup>13</sup> Zie ook het in paragraaf 5.3.5 opgenomen schema.

<sup>14</sup> Al kan worden betoogd dat de systematiek van doen heeft met het mogelijke hybride karakter van deze categorie, in die zin dat met 'onbetaald gebleven handelingen' ook wordt bedoeld op de positie van de leverancier. Zie in dat verband uitvoerig paragrafen 5.3.4.3-5.3.4.5, waarin ik deze gedachte in twijfel heb getrokken. Vgl. paragraaf 7.2.2.2.

<sup>15</sup> Op die manier had op dezelfde wijze rekening kunnen worden gehouden met de (wensen van de Uniewetgever – zo die er zijn – over de) mogelijke hybride aard van de categorie.

<sup>16</sup> Zie bijvoorbeeld paragrafen 5.3.4, 5.3.5 en 7.2.2.

## 7.2.2 Formele samenhang

Ook de vraag naar de formele samenhang tussen art. 90 en art. 185 Btw-richtlijn is in dit onderzoek al een aantal keren de revue gepasseerd. Ik verwijs bijvoorbeeld naar paragrafen 3.3.6.3 en 5.3.5, waarin ik (aan de hand van een aantal getallenvoorbeelden) heb stilgestaan bij de onderlinge verhouding (en met name de verschillen) tussen bedoelde bepalingen. De formele samenhang speelde ook een hoofdrol in het in paragrafen 5.3.2.3-5.3.2.4 besproken FIRIN-arrest. In dat arrest heeft HvJ zich gebogen over de vraag in hoeverre sprake is van formeel verband tussen art. 90 en art. 185 Btw-richtlijn in het geval waarin de prestatie uiteindelijk geen doorgang vindt, maar de afnemer de btw wel reeds vanwege een vooruitbetaling aan de leverancier heeft betaald. Hoewel een dergelijk verband volgens het HvJ in deze situatie ver te zoeken is, vormt het arrest voor A-G Saugmandsgaard Øe geen aanleiding voor het trekken van algemene conclusies. In zijn conclusie bij de bij het HvJ aanhangige Sloveense zaak T-2<sup>17</sup> gaat de A-G in op het formele verband tussen art. 90 en art. 185 Btw-richtlijn in het geval van 'niet-betaling' en komt hij tot verrassende inzichten. In paragraaf 7.2.2.1 sta ik daarom uitvoerig bij deze zaak stil. Ik schets daarbij de achtergrond van de zaak, zet de visie van de A-G uiteen en voorzie deze van een kritische noot. Vervolgens ga ik in paragraaf 7.2.2.2 in op de vraag in hoeverre met betrekking tot de in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn genoemde categorieën (niet toch) sprake is (of zou moeten zijn) van een wederzijdse afhankelijkheidsrelatie. In paragraaf 7.2.2.3 sta ik volledigheidshalve nog stil bij de verhouding tot het FIRIN-arrest en de (overige) in art. 185 lid 2 Btw-richtlijn genoemde categorieën. Ik rond af in paragraaf 7.2.2.4.

### 7.2.2.1 De zaak T-2<sup>18</sup>

De zaak T-2 handelt over het volgende. Tot aan haar faillissement in 2016 hield T-2 zich bezig met het verkopen van communicatieapparatuur en het verrichten van aanverwante diensten. Een aantal jaren voorafgaand aan haar faillietverklaring had T-2 met het oog op een doorstart met haar crediteuren een (preventief) akkoord gesloten. Dit akkoord hield in dat T-2 binnen een bepaalde termijn 44% van haar schulden zou voldoen. Op basis hiervan legde de Belastingdienst een naheffingsaanslag op ten belope van 56% van de btw-component van het openstaande crediteurenbestand. T-2 betoogde dat het deze naheffingsaanslag ontbrak aan een duidelijke wettelijke grondslag. Op basis van de Sloveense wet is een ondernemer namelijk alleen dan gehouden tot het maken van een correctie wanneer de afgetrokken btw hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd is toe te passen c.q. wanneer de elementen zijn gewijzigd die in aanmerkingen zijn genomen bij het bepalen van de aftrek. De Sloveense wet noemt als voorbeelden de annulering van aankopen en prijsverminderingen (vgl. art. 184 en 185 lid 1 Btw-richtlijn). Er wordt geen melding gemaakt van hoe om te gaan met een situatie van niet-betaling. In de daaropvolgende procedure worden door de Sloveense rechter verschillende vragen aan het HvJ gesteld. De eerste vraag is of het preventieve akkoord onder de reikwijdte van art. 184 en 185 lid 1 Btw-richtlijn valt. De tweede vraag is of de vermindering van de schuldenlast

17 Op het moment van het sluiten van het onderzoek (31 december 2017) had het HvJ nog geen uitspraak gedaan.

18 Conclusie A-G Saugmandsgaard Øe van 12 oktober 2017, nr. C-396/16, V-N 2017/51.18.34 (T-2).

onder de categorie (gedeeltelijke) 'niet-betaling' valt, zodat deze als uitgangspunt van de herzieningsverplichting is uitgezonderd (ex art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn). Bij een positief antwoord op de tweede vraag, luidt de derde vraag hoe expliciet en specifiek een lidstaat moet zijn om overeenkomstig art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn (als afwijking op de afwijking) toch herziening te mogen eisen.

#### 7.2.2.1.1 Conclusie A-G

Ten aanzien van de eerste vraag memoreert de A-G dat art. 185 lid 1 Btw-richtlijn een precisering is van art. 184 Btw-richtlijn. Over de werking van art. 185 Btw-richtlijn merkt dat de A-G op dat de onder art. 185 lid 2 Btw-richtlijn genoemde categorieën niet altijd vanwege het enkele feit dat de betrokken goederen of diensten niet meer voor in een later stadium belaste handelingen kunnen worden gebruikt onder de reikwijdte van de art. 185 lid 1 Btw-richtlijn vallen. Anders dan bij diefstal<sup>19</sup> wijzigt het sluiten van een (preventief) akkoord de bestemming van de betrokken goederen en diensten namelijk niet. In dat geval kan volgens de A-G echter *mogelijk* een ander element, dat bij het bepalen van de aanvankelijke aftrek in aanmerking is genomen, wijzigen, te weten dat van de maatstaf van heffing. Onder verwijzing naar de richtlijnbevestigingen waaruit volgt dat de aftrek steeds gelijk is aan de door de leverancier verschuldigde btw (en zodoende een verband bestaat tussen de *belasting* en de *aftrek*) overweegt de A-G (met cursivering van mijn hand):

“56. Om de oorspronkelijk toegepaste belastingheffing en aftrek in overeenstemming te brengen met de prijs die de afnemer in werkelijkheid aan de leverancier heeft betaald, voeren de artikelen 90, 184 en 185 van de btw-richtlijn twee herzieningsmechanismen in voor het geval waarin de overeengekomen prijs niet wordt bepaald [bedoeld zal zijn 'betaald'; BH], waarbij het eerste betrekking heeft op de maatstaf van heffing en het tweede op de aftrek. *Deze twee herzieningsmechanismen zijn noodzakelijkerwijze met elkaar verbonden, aangezien het bedrag van de aftrek (...) afhankelijk is van het bedrag van de belasting en bijgevolg van de maatstaf van heffing.*”

Dit impliceert een afhankelijkheidsrelatie tussen de correctiebepalingen: het antwoord op de vraag of sprake is van een 'gewijzigd element' ex art. 185 lid 1 Btw-richtlijn hangt volgens de A-G af van het antwoord op de vraag of een lidstaat (bij niet-betaling) overeenkomstig art. 90 lid 1 Btw-richtlijn voorziet in een verlaging van de maatstaf van heffing.<sup>20</sup> Als een (preventief) akkoord onder het nationale recht leidt tot een verlaging van de maatstaf van heffing, dan houdt het akkoord tevens een 'gewijzigd element' in: “Gelet op het in (...) deze richtlijn gelegde verband tussen de belasting en de aftrek, brengt de verlaging van de maatstaf van heffing ook een vermindering van het bedrag van de aftrek mee.” De A-G staat daarmee een 'conditio sine qua non'-verband voor: herziening van de aftrek doet zich alleen voor als de maatstaf van heffing is verlaagd. Andersom: zonder verlaging van de

19 Zie ook het in paragraaf 5.3.3.1 besproken PIGI-arrest (HvJ 4 oktober 2012, nr. C-550/11, V-N 2012/54.14).

20 Zulks met inachtneming van de afwijkingsmogelijkheid van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn. A-G Saugmandsgaard Øe impliceert hiermee dat dat lidstaten bij niet-betaling verlaging van de maatstaf van heffing op grond van bedoelde bepaling geheel kunnen uitsluiten. Dit lijkt mij juist en volgt uit het in paragraaf 3.3.1.1 besproken arrest Almos (HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, V-N 2014/27.21). Zie over de reikwijdte van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn uitvoerig paragraaf 3.3.6.2.

maatstaf van heffing kan van herziening van de aftrek geen sprake zijn. Het (preventieve) akkoord valt dan niet onder de reikwijdte van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn:

“64. Indien deze maatstaf van heffing niet daadwerkelijk is verlaagd overeenkomstig de nationale bepalingen houdende omzetting van artikel 90 van deze richtlijn, brengt een beslissing in het kader van een preventief akkoord dus niet de in artikel 185, lid 1, van deze richtlijn bedoelde „wijziging[...] in [een] element[...] [dat] [...] in aanmerking [is] genomen” mee.”

Met betrekking tot de (tweede) vraag of de vermindering van de schuldenlast in het kader van een (preventief) akkoord aanleiding geeft tot ‘handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven’ in de zin van art. 185 lid 2 Btw-richtlijn is A-G Saugmandsgaard Øe kort. Hij stelt voorop dat het antwoord alleen dan bevestigend luidt wanneer het akkoord reeds onder de draagwijdte van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn valt. Valt het (preventief) akkoord niet onder de werking van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn (omdat deze ook niet onder de werking van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn valt), dan valt deze volgens de A-G ook niet onder de categorie ‘niet-betaling’ ex art. 185 lid 2 Btw-richtlijn.

Dit brengt de A-G tot de derde vraag, namelijk of een lidstaat die gebruik wil maken van de bij art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn geboden afwijkingsbevoegdheid (en bij niet-betaling en/of een (preventief) akkoord toch herziening wil eisen) *uitdrukkelijk* moet voorzien in de verplichting tot herziening voor bedoelde gevallen dan wel kan volstaan met het niet opnemen van deze gevallen in de lijst met afwijkingen overeenkomstig art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn. In dat verband memoreert de A-G dat een richtlijn niet altijd formeel en letterlijk overgenomen hoeft te worden om in nationale wetgeving omgezet te worden, maar dat een algemeen juridisch context kan volstaan, mits deze de volledige toepassing van de richtlijn op voldoende duidelijke en nauwkeurige wijze verzekert (hetgeen in zijn algemeenheid ook van een lidstaat met het oog op het rechtszekerheidsbeginsel mag worden verwacht).<sup>21</sup> Aangezien met bedoelde afwijkingsbevoegdheid (de afwijking op de afwijking) wordt teruggekeerd naar de hoofdregel (herziening), is het volgens de A-G niet in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel wanneer een lidstaat van deze mogelijkheid gebruikt maakt door de afwijking van de afwijking (art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn) niet op te nemen in de lijst van de afwijkingen ex art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn. Met andere woorden: door de niet-betaling niet op te nemen in de lijst van gevallen waarin geen herziening van de aftrek plaatsvindt, moet worden aangenomen dat een lidstaat gebruik maakt van de afwijking op de afwijking. Ter onderbouwing verwijst de A-G naar het Almos-arrest,<sup>22</sup> waarin het HvJ heeft beslist dat een lidstaat die de categorie ‘niet-betaling’ niet heeft opgenomen in de lijst waarin de maatstaf van heffing overeenkomstig art. 90 lid 1 Btw-richtlijn wordt verlaagd, geacht moet worden gebruikt te hebben gemaakt van de uitzondering van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn.<sup>23</sup> Volgens de A-G hoeft derhalve niet uitdrukkelijk te zijn voorzien in een verplichting tot herziening wanneer een lidstaat gebruik heeft willen maken van de afwijking op de afwijking (een daarmee in feite de hoofdregel heeft willen toepassen).

<sup>21</sup> Zie ook paragraaf 2.3.1.

<sup>22</sup> Vgl. HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, V-N 2014/27.21 (*Almos*).

<sup>23</sup> Zie ook paragraaf 3.3.6.2.



Bij wijze van toegift betoogt A-G Saugmandsgaard Øe tot slot (ambtshalve) dat een lidstaat die bij niet-betaling voorziet in een verlaging van de maatstaf van heffing tevens verplicht is herziening van de aftrek voor te schrijven. De A-G overweegt (voetnoten niet opgenomen):

“101. Volgens mij is een nationale wetgeving die voorziet in een verlaging van de maatstaf van heffing in geval van niet-betaling van de prijs, maar uitsluit dat de door de afnemer toegepaste aftrek dienovereenkomstig wordt verminderd, in strijd met het beginsel van de fiscale neutraliteit.

102. Volgens vaste rechtspraak vereist dat beginsel immers dat de afgetrokken btw precies overeenstemt met het bedrag aan betaalde of voldane voorbelasting. Dat is niet het geval wanneer de afnemer verplicht is btw te betalen die is berekend op een verlaagde maatstaf van heffing (de werkelijk betaalde prijs), maar het recht behoudt btw af te trekken die is berekend op een niet-verlaagde maatstaf (de oorspronkelijk overeengekomen prijs).

103. Voor zover deze discrepantie ertoe leidt dat de betrokken lidstaat minder btw ontvangt, is zij bovendien niet verenigbaar met de verplichting van de lidstaten om te waarborgen dat de btw op hun grondgebied volledig wordt geïnd en dat de eigen middelen van de Unie doeltreffend worden geïnd.”

Samenvattend komt de A-G tot de conclusie dat het beginsel van fiscale neutraliteit, de verplichting van de lidstaten om te waarborgen dat de btw op hun grondgebied volledig wordt geïnd, en de doeltreffende inning van de eigen middelen van de EU<sup>24</sup> voorschrijven dat een lidstaat, die overeenkomstig art. 90 lid 1 Btw-richtlijn bij niet-betaling voorziet in een verlaging van de maatstaf van heffing, tevens moet voorzien in een daarmee overeenstemmende vermindering van de aftrek overeenkomstig art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn: zowel het verschuldigde btw-bedrag als het af te trekken btw-bedrag dienen te worden berekend op basis van de werkelijk betaalde prijs en niet op basis van de oorspronkelijk overeengekomen prijs.

#### 7.2.2.1.2 Reflectie

Het loont de moeite een tweetal punten van het betoog van A-G Saugmandsgaard Øe uit te lichten. Het eerste punt betreft het standpunt van de A-G dat art. 185 lid 1 (en daarmee ook lid 2) Btw-richtlijn, voor wat betreft de categorie ‘niet-betaling’, geen toepassing vindt als de maatstaf van heffing niet reeds krachtens art. 90 lid 1 Btw-richtlijn is verlaagd (en volgens de A-G sprake is van een ‘conditio sine qua non’-verband of oorzakelijke afhankelijkheidsrelatie). Het tweede punt is de opvatting van de A-G dat een lidstaat, die bij niet-betaling voorschrijft dat de maatstaf van heffing wordt verlaagd, tevens verplicht is om de daarmee corresponderende aftrek te verminderen (en volgens de A-G sprake is van een wederzijdse afhankelijkheidsrelatie). Ik waag echter te betwijfelen of de conclusies van de A-G standhouden. Ik twijfel met name aan de houdbaarheid van het eerste punt. Ik licht dit als volgt toe.

<sup>24</sup> Zie uitgebreid paragraaf 6.3.3.1.2 en de in paragraaf 6.3.3.1.3 besproken arresten Degano Trasporti (HvJ 7 april 2016, nr. C-546/14, V-N 2016/22.14) en Marco Identi (HvJ 16 maart 2017, nr. C-493/15, V-N 2017/17.17).



In de eerste plaats vind ik dat tekstueel gezien wel wat af te dingen valt op de opvatting van de A-G dat sprake is van een oorzakelijke afhankelijkheidsrelatie. Door in art. 185 lid 2 Btw-richtlijn op te nemen dat 'in afwijking van lid 1' geen herziening plaatsvindt voor 'handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven', wekt de Uniewetgever naar mijn idee de indruk dat 'niet-betaling' als uitgangspunt wel reeds (automatisch) onder de werking van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn valt.<sup>25</sup> Deze indruk wordt versterkt door het feit dat de andere in art. 185 lid 2 Btw-richtlijn genoemde categorieën (zoals de vernietiging, verlies en diefstal) (ook) niet vereisen dat er eerst een vermindering van de maatstaf van heffing moet hebben plaatsgehad aan de zijde van de leverancier (in welke vermindering de Btw-richtlijn overigens ook niet voorziet). Als tegenargument zou kunnen worden ingebracht dat de Uniewetgever de 'handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven' bewust niet heeft willen scharen onder de reikwijdte van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn, aangezien van de in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn genoemde categorieën enkel de 'geannuleerde aankopen' en de 'verkregen rabatten' met naam en toenaam zijn genoemd.<sup>26</sup> Deze redenering vind ik echter wat ver gezocht. Zoals reeds beargumenteerd, ben ik van mening dat 'niet-betaling' ook als een 'wijziging in de elementen' moet worden aangemerkt als deze niet ook reeds krachtens art. 90 lid 1 Btw-richtlijn leidt tot een vermindering van de maatstaf van heffing.<sup>27</sup> In het verlengde daarvan hadden de 'geannuleerde aankopen' en de 'verkregen rabatten' wat mij betreft ook niet in art. 185 lid 1 Btw-richtlijn genoemd te hoeven worden om als een 'gewijzigd element' te kwalificeren. Het zijn slechts voorbeelden.<sup>28</sup> Niet alleen tekstueel valt er wat af te dingen op het betoog van de A-G. Ook conceptueel heb ik enige moeite met het betoog van de A-G. Wat de A-G in wezen voorstaat is dat toepassing van art. 185 Btw-richtlijn afhankelijk is van de vraag hoe een lidstaat in zijn eigen wetgeving omspringt met het effect van niet-betaling op de maatstaf van heffing. Dit komt wat vreemd op mij over. Het komt mij namelijk voor dat toepassing van het (autonome) Unierecht niet kan afhangen van de toepassing van het nationale recht van de lidstaten. Een 'conditio sine qua non'-verband zou volgens mij alleen kunnen worden aanvaard als het Unierecht expliciet had voorzien in een koppeling tussen art. 185 lid 1 en art. 90 lid 1 Btw-richtlijn. Daarnaast lijkt het betoog van de A-G qua systematiek van de herzieningsregeling evenmin te passen.

Hiervoor neem ik het tweede punt in beschouwing. De opvatting van de A-G, dat een lidstaat bij niet-betaling (tevens) verplicht is de aftrek te herzien als de maatstaf wordt verlaagd, impliceert – wanneer het uitgangspunt is dat art. 185 Btw-richtlijn geen toepassing vindt als een lidstaat gebruik maakt van de afwijkingsbevoegdheid van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn – dat art. 185 lid 2 Btw-richtlijn wat betreft bedoelde categorie zinledig is. Ik verklaar mij nader. Ik neem daarbij allereerst tot uitgangspunt dat een lidstaat bij niet-betaling

25 Zie ook paragraaf 5.3.4.3.

26 Daarbij moet worden bedacht dat bedoelde categorieën op grond van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn ongeclausuleerd een vermindering van de maatstaf van heffing tot gevolg hebben: art. 90 lid 2 Btw-richtlijn geeft lidstaten geen ruimte om hiervan af te wijken. Deze ruimte bestaat wel voor 'handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven', zodat niet altijd sprake is van een aanpassing van de maatstaf van heffing en herziening van de aftrek (als hoofdregel) mogelijk ook niet altijd gewenst is (uitgaande van de wens om de correctiebepalingen systematisch op elkaar te laten aansluiten).

27 Paragrafen 5.3.4.2 en 7.2.1.2.

28 Art. 185 lid 1 Btw-richtlijn heeft het ook over 'bijvoorbeeld in geval van'.

overeenkomstig art. 90 lid 2 Btw-richtlijn afziet van een aanpassing van de maatstaf van heffing. Als ik de A-G goed begrijp vormt de 'niet-betaling' dan géén 'gewijzigd element' in de zin van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn, met als gevolg dat art. 185 Btw-richtlijn in het geheel geen toepassing vindt. Aan art. 185 lid 2 Btw-richtlijn (zowel de afwijking als de afwijking op de afwijking) komt dan geen betekenis toe. Als echter tot uitgangspunt moet worden genomen dat een lidstaat bij niet-betaling overeenkomstig art. 90 lid 1 Btw-richtlijn voorziet in een aanpassing van de maatstaf van heffing, dan vormt de 'niet-betaling' wél een 'gewijzigd element' in de zin van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn. Gevolg daarvan is dat de 'niet-betaling' ook onder de draagwijdte van art. 185 lid 2 (eerste alinea) Btw-richtlijn valt, zodat als uitgangspunt (als afwijking op de hoofdregel) geen herziening van de aftrek plaatsvindt. Omdat de btw-afdracht (wel herziening) en btw-aftrek (geen herziening) dan uit de pas lopen, *moet* een lidstaat (aldus de A-G) gebruik maken van de afwijkingsbevoegdheid uit art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn. Los van het feit dat zodoende het facultatief karakter van 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn geheel wordt weggenomen,<sup>29</sup> rijst bij mij de vraag welk nut art. 185 lid 2 Btw-richtlijn dan nog dient: waarom herziening aanvankelijk uitsluiten en vervolgens weer insluiten? De Uniewetgever had wat betreft de 'niet betaling' dan toch kunnen volstaan met enkel art. 185 lid 1 Btw-richtlijn? De visie van de A-G schematisch samengevat (waarbij de kruizen de zinledigheid van art. 185 lid 2 Btw-richtlijn illustreren):

	Art. 90	Art. 185 lid 1	Art. 185 lid 2	Art. 185 lid 2
<b>Uitgangspunt bij niet-betaling</b>	De maatstaf van heffing wordt aangepast (lid 1)	De aftrek wordt als hoofdregel herzien	In afwijking van lid 1 vindt toch géén herziening plaats	In afwijking op de afwijking is lidstaat verplicht de aftrek te herzien
<b>Uitzondering bij niet-betaling</b>	De maatstaf van heffing wordt niet aangepast (lid 2)	De aftrek wordt niet herzien (art. 185 vindt geen toepassing)		

Bedoelde zinledigheid bestaat niet als het 'conditio sine qua non'-verband wordt losgelaten en toepassing van art. 185 Btw-richtlijn niet afhankelijk wordt gemaakt van de vraag of een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de afwijkingsbevoegdheid van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn. In dat geval dient art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn namelijk wel een doel. Zoals ik in paragraaf 5.3.5 heb aangegeven wordt het neutraliteitsbeginsel door toepassing van deze bepaling geëerbiedigd wanneer niet-betaling niet leidt tot aanpassing van de maatstaf van heffing overeenkomstig art. 90 lid 2 Btw-richtlijn. En omdat art. 185 lid 2 eerste alinea

<sup>29</sup> De afwijkingsbevoegdheid beoogt lidstaten juist enige mate van *vrijheid* te verlenen door hem de mogelijkheid te bieden van het in 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn opgenomen uitgangspunt af te wijken wanneer hij een mate van (praktische) onzekerheid ten aanzien van de categorie van niet-betaling wenst te accepteren. Zie paragrafen 3.3.6, 5.3.5 en 7.2.2.2.

Btw-richtlijn dan niet zinledig is, komt art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn ook een functie toe: deze is dan nodig om het neutraliteitsbeginsel te waarborgen als een lidstaat overeenkomstig het uitgangspunt van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn wél een verlaging van de maatstaf van heffing voorschrijft. Bedoelde zinledigheid zou ook niet bestaan, wanneer aan het begrip 'onbetaald gebleven handelingen' een dubbele betekenis (een hybride karakter) moet worden toegekend, in die zin dat zij ook vanuit de leverancier moet worden gezien.<sup>30</sup> De A-G laat dit in zijn betoog onderbelicht.<sup>31</sup> Mede omdat bij het aannemen van een hybride karakter de nodige vraagtekens worden gezet, heb ik dit element in onderhavige reflectie niet laten meewegen.

Al met al ben ik van mening dat van een oorzakelijk verband tussen art. 90 en art. 185 Btw-richtlijn geen sprake kan zijn. Daarmee is niet gezegd dat een lidstaat niet verplicht is om overeenkomstig het betoog van de A-G de correcties op elkaar af te stemmen. Integendeel.

#### 7.2.2.2 Wederzijdse afhankelijkheid

Ik ben met A-G Saugmandsgaard Øe van mening dat van de correcties ex art. 90 en art. 185 Btw-richtlijn, wat betreft de in art. 90 Btw-richtlijn genoemde categorieën, een wederzijdse afhankelijkheidsrelatie uitgaat, in die zin dat de ene correctie niet zonder de ander kan. Voor wat betreft de categorieën 'ongedaanmaking van de handeling' en de 'prijsvermindering nadat de handeling is verricht' spruit bedoelde afhankelijkheid reeds voort uit de systematiek van de correctiebepalingen. Zowel art. 90 lid 1 als art. 185 lid 1 Btw-richtlijn schrijft in deze gevallen dwingend een correctie voor. Voor de categorie 'niet-betaling' ligt dit genuanceerd.<sup>32</sup> Ik onderschrijf de visie van A-G Saugmandsgaard Øe dat een lidstaat die in het geval van 'niet-betaling' voorziet in een verlaging van de maatstaf van heffing, tevens moet voorzien in een dienovereenkomstige vermindering van de door de afnemer toegepaste aftrek. In de omgekeerde situatie geldt wat mij betreft hetzelfde: wanneer een lidstaat niet voorziet in een herziening van de maatstaf van heffing, dan mag deze ook niet voorzien in een herziening van de aftrek. Het is een lidstaat in mijn visie niet toegestaan om bij niet-betaling wél herziening van de maatstaf van heffing en géén herziening van de aftrek voor te schrijven, vice versa.

Ter onderbouwing van mijn standpunt keer ik terug naar de ratio van de afwijkingsbevoegdheid van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn. In paragraaf 3.3.6 heb ik uiteengezet dat de achterliggende gedachte van deze bepaling moet worden gevonden in de mogelijke onzekerheid over de oninbaarheid van een vordering. Met de omzetting van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn dienen lidstaten op de koop toe te nemen dat de maatstaf van heffing (op den duur) ook moet worden verlaagd in situaties waarin de niet-betaling (nog) niet definitief is (maar niet-betaling bijvoorbeeld wel redelijkerwijs moet worden aangenomen). Lidstaten accepteren daarmee het risico dat bij een (op voorhand niet verwachte) betaling alsnog eigenlijk te weinig btw wordt geheven. Wenst een lidstaat bedoeld risico niet te lopen, dan resteert de mogelijkheid om gebruik te maken van de afwijkingsbevoegdheid van

<sup>30</sup> Paragraaf 5.3.4.4.

<sup>31</sup> Paragraaf 5.3.4.3.

<sup>32</sup> Paragraaf 7.2.1.3.

art. 90 lid 2 Btw-richtlijn door niet-betaling uit te sluiten van de herzieningsregeling.<sup>33</sup> Een ander motief dan het niet willen aanvaarden van enige mate van onzekerheid omtrent de oninbaarheid van een vordering maakt een nationale derogatiebepaling in principe onverenigbaar met het Unierecht. Daar waar het de toepassing van art. 185 Btw-richtlijn betreft, geldt het tegenovergestelde uitgangspunt: als lidstaten enige onzekerheid ten aanzien van de oninbaarheid van een vordering willen uitsluiten, en aldus willen voorkomen dat ondernemers mogelijk ten onrechte de aftrek moeten herzien (en bij een betaling alsnog geen mogelijkheid hebben om het recht op aftrek alsnog te gelde te maken), kunnen zij de niet-betaling van de herzieningsregels uitsluiten.<sup>34</sup> Anders dan bij art. 90 Btw-richtlijn is hiervoor onder de vigueur van art. 185 Btw-richtlijn geen actie vereist, aangezien niet-betaling op grond van art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn als uitgangspunt van de herzieningsregels is uitgesloten. Wanneer een lidstaat wel enige mate van onzekerheid wenst te accepteren,<sup>35</sup> resteert de mogelijkheid om op grond van art. 185 lid 2 tweede alinea toch herziening te eisen. Zoals ik reeds in de hiervoor genoemde paragrafen heb betoogd, komt het mij voor dat het neutraliteitsbeginsel (als interpretatiebeginsel) vergt dat een lidstaat ten aanzien van de vraag of enige mate van onzekerheid omtrent de oninbaarheid van een vordering moet worden geaccepteerd niet met twee maten mag meten; het antwoord op deze vraag zou zowel voor toepassing van art. 90 Btw-richtlijn als voor toepassing van art. 185 Btw-richtlijn gelijklopend moeten zijn. Toepassing van de hoofdregel van art. 90 Btw-richtlijn vergt derhalve toepassing van de uitzondering van art. 185 Btw-richtlijn, en omgekeerd.

#### 7.2.2.3 Geen wederzijdse afhankelijkheid overige categorieën

Het lijkt in mijn optiek geen twijfel dat van een wederzijdse afhankelijkheidsrelatie geen sprake is daar waar het de niet in art. 90 Btw-richtlijn genoemde categorieën betreft. Hierbij kan specifiek worden gedacht aan vernietiging, verlies, diefstal of onttrekkingen, maar bijvoorbeeld ook aan de situatie waarin de goederen of diensten na ontvangst van een voortuitbetaling niet worden geleverd. Specifiek met betrekking tot deze laatste categorie heeft het HvJ reeds in het hiervoor aangehaalde en in paragrafen 5.3.2.3-5.3.2.4 besproken FIRIN-arrest<sup>36</sup> bepaald dat van een afhankelijkheidsrelatie tussen art. 90 en art. 185 Btw-richtlijn geen sprake is. Het HvJ heeft geoordeeld dat het neutraliteitsbeginsel niet vereist dat herziening van de belastingschuld een voorwaarde vormt voor de herziening van de aftrek (zodat van een 'conditio sine qua non'-verband evenmin sprake is). Ik memoreer:

“52. (...) In een dergelijke situatie kan de belastingadministratie bijgevolg de herziening van de door de belastingplichtige afgetrokken btw verlangen.

53. Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat de door de leverancier verschuldigde btw zelf niet is herzien.

33 Eventueel (ik waag dat te betwijfelen) komt de lidstaat als alternatief een additionele correctiemogelijkheid toe bij een 'betaling alsnog' (paragraaf 3.3.6.4).

34 Ook hier geldt dat lidstaten op grond van het Unierecht mogelijk (ik betwijfel dit) een additionele herzieningsmogelijkheid toekomt bij een 'betaling alsnog' (paragraaf 5.3.5).

35 Vgl. voetnoot 34.

36 HvJ 13 maart 2014, nr. C-107/13, V-N 2014/16.21 (FIRIN).

54. In dat verband zij immers eraan herinnerd dat met betrekking tot de behandeling van btw die ten onrechte is gefactureerd omdat een belastbare handeling ontbreekt, uit richtlijn 2006/112 volgt dat de twee betrokken marktdeelnemers niet noodzakelijkerwijs op dezelfde wijze worden behandeld. (...)"

Dat voor de niet in art. 90 Btw-richtlijn bedoelde categorieën geen wederzijdse afhankelijkheidsrelatie bestaat vindt in mijn optiek zijn oorzaak in het feit dat voor deze categorieën reeds sprake is van een materiële (woordelijke en rationele) ongelijkheid. Het oordeel van het HvJ komt mij derhalve juist voor.<sup>37</sup>

#### 7.2.2.4 Slotsom formele samenhang

Uit het hiervoor overwogene volgt dat van een zuivere formele samenhang tussen art. 90 en art. 185 Btw-richtlijn geen sprake is. Daar waar het de in art. 90 Btw-richtlijn genoemde categorieën betreft, kan worden volgehouden dat deze samenhang er wel is. Althans: dat sprake is van een wederzijdse afhankelijkheidsrelatie. Ik deel de opvatting van A-G Saugmandsgaard Øe dat wat betreft de categorie 'niet-betaling' sprake is van een *conditio sine qua non*-verband echter niet. Deze opvatting doet mijns inziens afbreuk aan de tekst van art. 185 lid 2 Btw-richtlijn en ondermijnt het toepassingsbereik ervan. Een formele samenhang bestaat niet voor de niet bij art. 90 Btw-richtlijn voorziene categorieën.

#### 7.2.3 Verhouding tot het rechtskarakter van de btw

Het mag inmiddels niet meer verbazen dat het rechtskarakter van de btw alleen wordt geëerbiedigd wanneer de verschuldigdheid van btw samenloopt met de aftrek van btw. Alleen op die manier wordt bewerkstelligd dat btw voor ondernemers niet belastend uitpakt en de door de bedrijfskolom af te dragen btw evenredig is aan de prijs die de consument voor een product betaalt. In het verlengde daarvan dient hetzelfde te gelden voor eventueel nadien door te voeren correctie op de maatstaf van heffing en het recht op aftrek; deze dienen te allen tijde samen te lopen. Dit doet zich zonder twijfel voor bij de categorieën van de 'ongedaanmaking van de handeling' en de 'prijsvermindering nadat de handeling is verricht'. Zij vormen in de bepalingen rondom herziening elkaars zuivere (materiële) spiegelbeeld. Dit is niet het geval bij de categorie van 'niet-betaling'. Niet-betaling leidt als uitgangspunt tot een verlaging van de maatstaf van heffing, maar zorgt niet voor een herziening van de aftrek. Dit staat op gespannen voet met het rechtskarakter van de btw. Deze spanning kan echter worden weggenomen, aangezien lidstaten ruimte hebben om de aftrek bij 'niet-betaling' toch te herzien (de Btw-richtlijn voorziet daarmee in de mogelijkheid om het rechtskarakter eer aan te doen). Ik heb evenwel betoogd dat lidstaten verplicht zijn om deze ruimte te benutten. Van de regeling voor oninbare vorderingen en die voor onbetaalde schulden gaat een dermate nauwe (formele) samenhang uit dat zij te allen tijde op elkaar moeten zijn afgestemd. Zodoende wordt het rechtskarakter van de btw ook bij 'niet-betaling' geëerbiedigd.

<sup>37</sup> Paragraaf 5.3.2.4.

### 7.2.4 Tussenconclusie samenhang Unierecht

In deze paragraaf ben ik tot de conclusie gekomen dat art. 90 en art. 184-186 Btw-richtlijn niet naadloos op elkaar aansluiten. Van een zuiver evenwicht is dan ook geen sprake. Qua inhoud mist een op elkaar afgestemde redactie, is de achterliggende gedachte van art. 185 Btw-richtlijn – anders dan art. 90 Btw-richtlijn – gestoeld op meerdere dimensies, en bestaat er wat betreft de categorie niet-betaling een systematische ongelijkheid. Desalniettemin kan worden betoogd dat art. 90 Btw-richtlijn (voor wat betreft de aldaar genoemde categorieën) een afspiegeling vindt in art. 184-186 Btw-richtlijn, aangezien de in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn genoemde categorieën terugkomen in art. 185 lid 1 en 2 Btw-richtlijn. Vanwege het bredere toepassingsbereik van art. 185 Btw-richtlijn gaat een omgekeerde conclusie niet op. Qua formeel verband is evenmin sprake van een evenwichte situatie. Zo ben ik van mening dat toepassing van art. 185 Btw-richtlijn niet mag afhangen van toepassing van art. 90 (lid 1) Btw-richtlijn. Wat mij betreft kan met betrekking tot de in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn genoemde categorieën echter wel worden gesproken van een wederzijdse afhankelijkheid, hetgeen het rechtskarakter ten goede valt, al vergt dit voor de categorie ‘niet-betaling’ dat lidstaten hun nationale wetgeving hierop afstemmen.<sup>38</sup> Er bestaat geen formele samenhang voor de niet in art. 90 Btw-richtlijn (maar wel in art. 185 Btw-richtlijn) genoemde categorieën.

## 7.3 Nationaal recht

Deze paragraaf staat in het licht van de samenhang tussen het recht op teruggaaf en de herziening van de aftrek op nationaalrechtelijk niveau. Anders dan in de Btw-richtlijn zijn beide correcties vervat in één bepaling: art. 29 Wet OB 1968. Daarnaast handelt deze bepaling enkel over de in art. 90 Btw-richtlijn bedoelde gevallen: de niet in art. 90 Btw-richtlijn, maar wel in art. 185 Btw-richtlijn genoemde gevallen (vernietiging, verlies, diefstal en onttrekkingen van goederen), zijn elders in de wet opgenomen (art. 15 lid 7 Wet OB 1968). Met de conclusies uit voorgaande paragraaf in het achterhoofd, zou men dus verwachten dat tussen onderhavige correcties op nationaal niveau sprake is van een nauwere samenhang dan op Unierechtelijk niveau. Hierna onderzoek ik of dit inderdaad zo is. Hierbij neem ik ook de overige onderdelen van art. 29 Wet OB 1968 (herziening van de correcties, de overdracht van vorderingen en de wijze waarop de correcties door de

38 Ter vergelijking: een lidstaat die niets met ‘niet-betaling’ doet wordt geacht gebruik te hebben gemaakt van de afwijking van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn (HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, V-N 2014/27.21 (*Almos*) (paragraaf 3.3.1.1)) en – volgens A-G Saugmandsgaard Øe – gebruik te hebben gemaakt van de afwijking van de afwijking van art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn. Dit heeft het merkwaardige gevolg dat de ‘stilzittende lidstaat’ geen herziening van de maatstaf van heffing hoeft toe te staan, maar wel de aftrek zou kunnen corrigeren. Daarom zou ik menen dat op het betoog van A-G Saugmandsgaard Øe (de derde vraag – paragraaf 7.2.2.1.1) wat af te dingen valt. Naar mijn idee rechtvaardigt de redactie van art. 185 Btw-richtlijn – art. 185 lid 2 tweede alinea suggereert (anders dan art. 90 lid 2 Btw-richtlijn) een actieve ingreep van de lidstaat (herziening ‘eisen’ gebeurt niet stilzwijgend) – ook een ander conclusie. De lidstaat die niet-betaling niet opneemt in gevallen waarin de aftrek niet wordt herzien, zou geacht kunnen worden in strijd te handelen met de Btw-richtlijn. De niet-betalende afnemer zou zich in dat geval dan rechtstreeks kunnen beroepen op art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn (geen herziening). Hoe dan ook lijkt een lidstaat in beweging te moeten komen om te voldoen aan zijn verplichtingen die de Btw-richtlijn oplegt: ‘stilzitten’ is geen optie.

belastingplichtige moeten worden verantwoord) in beschouwing. In paragraaf 7.3.1 staat de materiële samenhang centraal. Paragraaf 7.3.2 staat in het teken van de formele samenhang tussen bedoelde correcties. In paragrafen 7.3.3 en 7.3.4 sta ik stil bij de verhouding tot het Unierecht en het rechtskarakter van de btw. Ik sluit af met een tussenconclusie (paragraaf 7.3.5).

### 7.3.1 Materiële samenhang

In deze paragraaf bespreek ik de materiële samenhang tussen de regeling voor oninbare vorderingen en de regeling voor onbetaalde schulden. Ik maak daarbij een onderscheid tussen art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) (paragraaf 7.3.1.1) en art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) (paragraaf 7.3.1.2).

#### 7.3.1.1 Materiële samenhang tot 2017

In dit onderzoek heb ik een aantal keer stilgestaan bij de verschillen tussen het voormalige recht op teruggaaf (art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017)) en de voormalige 'correctie vooraf trek' (art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017)). Ik heb daarbij met name stilgestaan bij de woordelijke ongelijkheid. Naast het feit dat art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) spreekt over het 'niet ontvangen van de vergoeding' (onderdeel a) en de terugbetaling omdat 'een vermindering van de vergoeding is verleend' of omdat 'de goederen in ongebruikte staat zijn teruggenomen' (onderdeel b)<sup>39</sup> en art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) het heeft over het 'niet betalen van de vergoeding' en het 'terugontvangen van de vergoeding', viel onder meer op dat wat betreft het ontstaansmoment van de correcties art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) een (gecodificeerd) redelijkheidscriterium kent en art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) niet.<sup>40</sup> Gevolg hiervan was dat in bepaalde gevallen strikt genomen de aftrek kon worden gecorrigeerd, zonder dat er een teruggaaf zou hoeven worden verleend aan de leverancier. Het is waarschijnlijk daarom dat de Hoge Raad besloten heeft deze ongelijkheid weg te nemen door te overwegen dat het woord 'redelijkerwijs' ook in art. 29 lid 1 Wet OB 1968 gelezen moet worden.<sup>41</sup> Het grootste verschil zat hem echter in de aanwezigheid van een tweejaarstermijn in art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) en het ontbreken daarvan in art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017). Deze (on)gelijkheid zorgde in bepaalde gevallen voor een hiaat in de belastingheffing. Immers: in de gevallen waarin niet-betaling niet reeds redelijkerwijs kon worden aangenomen, maar de vordering wel reeds twee jaren openstond, diende de afnemer zijn aftrek te corrigeren, terwijl de leverancier niet om een teruggaaf van btw kon verzoeken. Dat in de praktijk door enkele inspecteurs ten aanzien van laatstbedoelde correctie soms wel werd aangesloten bij de tweejaarstermijn uit art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) deed daaraan niet af. In een specifiek geval stelde de Belastingdienst zich op het standpunt:<sup>42</sup>

'(...) dat de vergoeding niet is en niet zal worden ontvangen indien twee jaren zijn verstreken na de opeisbaarheid van de vergoeding; dat alleen bij faillissement of indien uit bijgevoegde

<sup>39</sup> Vgl. paragraaf 4.3.1.1.5.

<sup>40</sup> Paragrafen 4.3.2.1.1–4.3.2.1.3 en 6.3.2.1.1.

<sup>41</sup> HR 4 september 1991, *BNB* 1991/315 en HR 2 maart 1994, *BNB* 1994/125.

<sup>42</sup> Rechtsvraag Teruggaaf, *V-N* 1989/2890, 28.



stukken moge blijken dat alles in het werk is gesteld de vergoeding te innen de teruggaaf eerder wordt verleend (...).'

Daarmee werd (ambtshalve) een verband gelegd tussen art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) en art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017),<sup>43</sup> maar een verplichting bestond (tekstueel gezien en vanwege het gebrek aan formele samenhang<sup>44</sup>) daartoe niet. Dat toepassing van de tweejaarstermijn ook tot een *permanente* lacune in de heffing kon zorgen, illustreert het volgende voorbeeld:<sup>45</sup>

#### *Voorbeeld 7.2*

A levert goederen aan B voor 2.000 (exclusief 20% btw). A voldoet 400 btw aan de Belastingdienst en B vordert deze van de Belastingdienst terug. B's betaling aan A blijft echter achterwege. Diverse herinneringen en aanmaningen van A hebben geen resultaat, waarop A na 3 jaar een rechtszaak aanhangig maakt. Onder verwijzing naar die rechtszaak doet hij een verzoek om teruggaaf ex art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017). De Belastingdienst wijst dit verzoek onder verwijzing naar de lopende procedure af. De Belastingdienst besluit daarop om een boekenonderzoek in te stellen bij B. Na afronding van het onderzoek wordt B geconfronteerd met een naheffingsaanslag op de voet van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) ten bedrage van 400. Deze is hij volgens de Belastingdienst verschuldigd geworden, vanwege het laten verstrijken van de tweejaarstermijn. Uiteindelijk, vijf jaar later, wordt de vordering van A toegewezen en wordt hij door B gecrediteerd voor een bedrag van 2.400. Omdat A de vergoeding heeft ontvangen, kan hij geen aanspraak maken op een teruggaaf op de voet van art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017). B kan niet tegen de aanslag ageren aangezien deze op juiste gronden is opgelegd; een faciliteit bij een 'betaling alsnog' bestond niet.

Van een waterdichte materiële samenhang was onder toepassing van art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) geen sprake. Dat sommige inspecteurs ondernemer B in de praktijk toch (ambtshalve) een teruggaaf verleende doet hier niet aan af.

#### 7.3.1.2 Materiële samenhang vanaf 2017

Met de invoering van art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) zijn de hiervoor in paragraaf 7.3.1.1 omschreven ongelijkheden grotendeels weggenomen. De relevante bepalingen zijn op elkaar afgestemd door het redelijkheidscriterium te decodificeren en voor beide correcties een éénjaarstermijn, gekoppeld aan een faciliteit voor 'betalingen alsnog', te introduceren. Dit past ook binnen de doelstelling van de wetgever om de regeling voor oninbare vorderingen op één lijn te brengen met de regeling voor onbetaalde schulden.<sup>46</sup> Toch zijn niet alle verschillen weggenomen. Zo bestaat er qua aanduiding van de relevante categorieën nog een woordelijke (on)gelijkheid, nu de wetgever voor de teruggaaf van btw aansluiting heeft gezocht bij de Btw-richtlijn en de terminologie rondom de 'correctie vooraf trek' ongemoeid heeft gelaten. Wat betreft laatstbedoelde correctie is er noch een brug geslagen naar art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (en daarmee bij art. 90 lid 1 Btw-richtlijn) noch naar art. 185

<sup>43</sup> Zie ook Van Vliet 1983, p. 1381, die de tweejaarstermijn koppelt aan het redelijkheidscriterium. Volgens hem kan bij het verstrijken van de tweejaarstermijn in zijn algemeen niet redelijkerwijs worden verwacht dat er iets van de vordering terecht komt. Vgl. paragraaf 6.3.2.3.

<sup>44</sup> Paragraaf 7.3.2.1.

<sup>45</sup> Ontleend aan Heijnen 2010, p. 73-74.

<sup>46</sup> Zie bijvoorbeeld paragrafen 6.2.2 en 6.3.2.3.1 en de aldaar aangehaalde passages uit het parlementair dossier van art. 29 Wet OB 1968.



Btw-richtlijn. Hierna sta ik stil bij de inhoudelijke (on)gelijkheden binnen art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017). Net als bij de bespreking van de materiële samenhang tussen de relevante Unierechtbepalingen (paragraaf 7.2.1), maak ik ook hier een onderscheid tussen de (i) de woordelijke (on)gelijkheid (paragraaf 7.3.1.2.1), (ii) de rationele (on)gelijkheid (paragraaf 7.3.1.2.2) en (iii) de systematische (on)gelijkheid (paragraaf 7.3.1.2.3). Ik sluit af in paragraaf 7.3.1.2.4.

### 7.3.1.2.1 Woordelijke (on)gelijkheid

Opvallend is dat het recht op teruggaaf en de ‘correctie vooraf trek’ qua bewoordingen op veel punten niet op elkaar zijn aangesloten. Ik beperk mij tot de meest in het oog springende verschillen. In de eerste plaats valt op dat het recht op teruggaaf ligt besloten in twee leden (art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968) en de ‘correctie vooraf trek’ het moet doen met één bepaling (art. 29 lid 7 Wet OB 1968). In de tweede plaats kan de lezer er niet omheen dat de gebruikte terminologie niet op elkaar is afgestemd, in het bijzonder wat betreft de gevallen waaronder het recht op teruggaaf dan wel de aftrek moet worden herzien. Art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 heeft het (in lijn met art. 90 Btw-richtlijn) over ‘annulering, verbreking, ontbinding’, ‘gehele of gedeeltelijke niet-betaling’ en ‘prijzvermindering nadat de goederenlevering of dienst<sup>47</sup> is verricht’, terwijl art. 29 lid 7 Wet OB 1968 spreekt over het ‘niet of niet geheel betalen’ of ‘geheel of gedeeltelijk terugontvangen’ van de vergoeding, zulks ondanks het doel van de wetgever art. 29 lid 7 Wet OB 1968 gelijk te schakelen met art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968.<sup>48</sup> In de derde plaats verschilt de wijze waarop de éénjaartermijn is gepresenteerd. Deze heeft in art. 29 lid 2 Wet OB 1968 meer weg van een fictie, daar waar deze in art. 29 lid 7 Wet OB 1968 een meer dwingend karakter lijkt te hebben en tekstueel niet is beperkt tot gevallen ‘niet-betaling’,<sup>49</sup> al lijkt de wetgever ook hier geen materieel verschil voor ogen te hebben gehad.<sup>50</sup> In de vierde plaats springt in het oog dat art. 29 lid 7 Wet OB 1968 de correctieverplichting afhankelijk stelt van de voorwaarde dat ‘hij’ (de ondernemer die aanvankelijk de btw heeft afgetrokken) de vergoeding niet betaalt, terwijl art. 29 lid 2 Wet OB 1968 in het midden laat aan welke persoon het betalingsverzuim moet worden toegeschreven.<sup>51</sup>

Ook de correcties op de correcties bij een ‘betaling alsnog’ (art. 29 lid 5 Wet OB 1968 en art. 29 lid 8 Wet OB 1968) sluiten qua bewoordingen niet volledig op elkaar aan. Hoewel de belangrijkste elementen in beide bepalingen terugkomen (het vereiste van het alsnog ontvangen c.q. betalen van de vergoeding en de verplichting tot het maken van een correctie op het moment waarop de betaling plaatsvindt), vallen twee verschillen op. Ten eerste bevat art. 29 lid 8 Wet OB 1968, anders dan art. 29 lid 5 Wet OB 1968, nadere regels waaronder de correctie plaatsvindt, hetgeen naar mijn mening een onoverkomelijk

47 Art. 90 lid 1 Btw-richtlijn heeft het overigens over ‘handeling’.

48 *Kamerstukken II* 2016/17, 34 554, nr. 3, p. 34-35 (MvT) en paragraaf 6.2.2.

49 Paragraaf 6.3.2.3.

50 Paragraaf 6.3.2.3.

51 In het geval van een ‘betaling door een derde’ (paragraaf 4.3.1.1.1) zou dit kunnen leiden tot een lacune in de heffing. Zoals ik in paragraaf 6.3.1.1 heb aangegeven lijkt mij dat niet de bedoeling. Een redelijke wetstoepassing brengt mee dat de correctiebepalingen ook op dit punt gelijklopend moeten worden geïnterpreteerd.

gevolg is van het systeem van de btw, in het bijzonder regels omtrent de aftrek (en zijn beperkingen). Ten tweede stelt art. 29 lid 8 Wet OB 1968 aan de correctie expliciet de voorwaarde dat aanvankelijk eerst (feitelijk) een correctie moet zijn *gemaakt* op grond van art. 29 lid 7 Wet OB 1968, terwijl art. 29 lid 5 Wet OB 1968 Btw-richtlijn geen verband legt naar een feitelijk op grond van art. 29 lid 1 en Wet OB 1968 gemaakte correctie. Dit staat op gespannen voet met het neutraliteitsbeginsel.

Voorts valt op dat de wetgever een afzonderlijke bepaling heeft gewijd aan de wijze waarop het recht op teruggaaf op de voet van art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 moet worden geëffectueerd. Art. 29 lid 4 Wet OB 1968 bepaalt hiertoe, behoudens de gevallen waarin sprake is van overgenomen vorderingen, dat het bedrag van de teruggaaf in mindering moet worden gebracht in de reguliere btw-aangifte.<sup>52</sup> Een soortgelijke bepaling mist voor het geval waarin de debiteur op grond van art. 29 lid 8 Wet OB 1968 alsnog in aanmerking komt voor een teruggaaf. De vraag kan worden opgeworpen of art. 29 Wet OB 1968 hierin had moeten voorzien. Ik zou menen van niet. Reden hiervoor is dat art. 15 Wet OB 1968 van overeenkomstige toepassing wordt verklaard, hetgeen volgens mij veronderstelt dat ook de teruggaaf via de reguliere btw-aangifte moet lopen. De situatie waarin de belastingplichtige echter gehouden is om btw af te dragen (bij een herziening van het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 5 Wet OB 1968 en de 'correctie vooraf trek btw' ex art. 29 lid 7 Wet OB 1968) vindt wel een verwijzing naar art. 14 Wet OB 1968 plaats: in beide gevallen moet de verschuldigde btw op aangifte worden voldaan. In zoverre bestaat wat betreft de wijze waarop de correcties moeten worden verantwoord materieel weinig verschil.

Tot slot, en dit behoeft geen verdere toelichting, kent art. 29 Wet OB 1968 in lid 6 sinds 2017 een faciliteit voor de overdracht van vorderingen. Op grond van deze faciliteit treedt de overnemer van de vordering voor de toepassing van het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 en correctieverplichting ex art. 29 lid 5 Wet OB 1968 in de plaats van de overdrager. Een dergelijke indeplaatstredingsfaciliteit bestaat niet voor de omgekeerde situatie, waarin een ondernemer (veelal de afnemer) zijn schuld aan de leverancier overdraagt aan een derde (krachtens schuldoverneming).<sup>53</sup>

#### 7.3.1.2.2 *Rationele (on)gelijkheid*

Het primaire doel van het recht op teruggaaf en de 'correctie vooraf trek' is het doen overeenkomen van de afdracht en aftrek met het door de ondernemer daadwerkelijk ontvangen c.q. betaalde btw-bedrag.<sup>54</sup> Op die wijze wordt voorkomen dat de btw door de leverancier niet als last wordt ervaren (en niet als bedrijfsbelasting uitpakt) en voor afnemer geen subsidiërende werking heeft. Aldus waarborgt art. 29 Wet OB 1968 het neutraliteitsbeginsel. Deze gedachte ligt eveneens ten grondslag aan de nieuwe onderdelen van art. 29 Wet OB 1968 (lid 5 en 8), op grond waarvan de aanvankelijke correcties worden herzien bij een 'betaling alsnog'. Van een rationele ongelijkheid is derhalve geen sprake.

<sup>52</sup> Paragraaf 4.3.5.2.

<sup>53</sup> Vgl. paragraaf 4.3.4.6.

<sup>54</sup> Paragrafen 4.2.7 en 6.2.3.

De (overige) met ingang van 2017 in werking getreden faciliteiten beogen de regeling (daarnaast eenvoudiger te maken. Bedoelde wijzigingen (en daarmee tevens het achterliggende vereenvoudigingsmotief) hebben echter enkel betrekking op de regeling voor oninbare vorderingen. Kennelijk werd de uitvoering van de regeling voor onbetaalde schulden door de wetgever niet als (praktisch) bezwarend genoeg ervaren om eveneens enkele wijzigingen door te voeren, al was het maar om ook voor de 'correctie vooraf trek' aansluiting te zoeken bij de bewoordingen van de Btw-richtlijn. Wat de vereenvoudigingsdrijfveren betreft kan dus wel worden volgehouden dat sprake is van een rationele ongelijkheid.

Van een rationele ongelijkheid zoals deze op Unierechtelijk niveau bestaat (paragraaf 7.2.1.2) is geen sprake. Reden hiervoor is dat de regeling voor onbetaalde schulden op nationaalrechtelijk niveau geen onderdeel is van de algehele aftrekregeling en de bepalingen rondom herziening (zoals neergelegd in art. 15 lid 4 e.v. Wet OB 1968 juncto art. 10 e.v. Uitvoeringsbeschikking OB 1968).

#### 7.3.1.2.3 Systematische (on)gelijkheid

Van een systematische ongelijkheid tussen de regeling voor oninbare vorderingen en die voor onbetaalde schulden is geen sprake: zowel de leverancier als de afnemer moeten bij niet-betaling op hetzelfde moment een correctie maken en dienen deze te herzien in het geval naderhand alsnog een betaling plaatsvindt. Wat betreft het recht op teruggaaf ex art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 heeft Nederland uitvoering gegeven aan de hoofdregel van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn. De 'correctie vooraf trek' ex art. 29 lid 7 Btw-richtlijn vindt zijn Unierechtelijke pendant in de uitzondering van art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn. Door in het geval van niet-betaling niet in beide gevallen terug te vallen op de door de Btw-richtlijn voorgeschreven uitgangspunten (zie paragraaf 7.2.1.2 beschreven) wordt het neutraliteitsbeginsel in zoverre door de wetgever geëerbiedigd.

#### 7.3.1.2.4 Tot slot

Ondanks het feit dat de regeling voor oninbare vorderingen vanaf 2017 qua bewoordingen en gehanteerde terminologie niet volledig aansluit op die voor onbetaalde schulden, ben ik van mening dat (meer dan onder het oude recht) sprake is van een sterke materiële samenhang. Behoudens de mogelijkheid om fiscale rechten en verplichtingen met de vordering 'over te dragen' aan een derde en de leemte die kan ontstaan als gevolg van het verschil in reikwijdte tussen art. 29 lid 5 en 8 Wet OB 1968, vormt de regeling voor oninbare vorderingen volgens mij een sluitende keerzijde van de regeling voor onbetaalde schulden. Bedoelde regelingen vertonen op rationeel en systematisch vlak een grote mate van gelijkheid. Het feit dat de regeling voor oninbare vorderingen tevens gestoeld is op de wens van de wetgever art. 29 Wet OB 1968 te vereenvoudigen doet aan de algehele conclusie weinig tot geen afbreuk.

### 7.3.1.3 Slotsom materiële samenhang

Ik rond af. Geconcludeerd kan worden dat de invoering van art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) de materiële samenhang tussen het recht op teruggaaf en de 'correctie vooraf trek btw' ten goede is gekomen.

### 7.3.2 Formele samenhang

Deze paragraaf staat in het teken van de formele samenhang binnen art. 29 Wet OB 1968. Net als bij de bespreking van de materiële samenhang, maak ik ook hier een onderscheid tussen de oude regeling (paragraaf 7.3.2.1) en de nieuwe regeling (paragraaf 7.3.2.2). Het geheel rond ik af in paragraaf 7.3.2.3.

#### 7.3.2.1 Formele samenhang tot 2017

Onder toepassing van het oude art. 29 Wet OB 1968 bestond, meer dan nu, het risico dat – vanwege het gebrek aan een sterke materiële samenhang (zie hiervoor) – de 'correctie vooraf trek' vaker, of in ieder geval eerder, ontstond dan het recht op teruggaaf. Dit was met name te wijten aan het feit dat de 'correctie vooraf trek' in elk geval twee jaren na de opeisbaarheid van de vergoeding ontstond, voor zover deze op dat tijdstip nog niet was betaald. Het verstrijken van de tweejaarstermijn betekende niet dat automatisch een recht op teruggaaf bij de leverancier ontstond. Daarnaast speelde een rol dat de Belastingdienst in de praktijk ook minder snel geneigd was om een teruggaaf van btw te verlenen, al had de Hoge Raad bevestigd dat het redelijkheidscriterium ook in art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (tot 2017) gelezen moest worden.<sup>55</sup> Bovenstaande neemt niet weg dat in de praktijk soms ook het omgekeerde aan de orde was, in die zin dat eerst een teruggaaf werd verleend aan de leverancier (die nu eenmaal dichter bij 'het vuur' zit dan de Belastingdienst), waarna de Belastingdienst zich naar de afnemer omdraaide om met de kennis van de (vermeende) oninbaarheid een naheffingsaanslag ex art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) op te leggen.

In de rechtspraak is daarom weleens de vraag opgekomen in hoeverre van bedoelde correcties een oorzakelijk of een wederzijds verband uitging. Zo had de Belastingdienst in de zaak die leidde tot Hof Amsterdam 17 februari 1981, *BNB* 1982/167 de afnemer geconfronteerd met een naheffingsaanslag, aangezien aan de leverancier reeds een teruggaaf was verleend. Het hof besliste:

'dat de inspecteur de opvatting is toegedaan, dat de toepassing van art. 29, lid 2 van de Wet automatisch behoort te volgen op de toepassing van het eerste lid; dat evenwel de tekst van de wet noch de geschiedenis van de totstandkoming van deze bepaling ertoe dwingt aan te nemen, dat voor het onderwerpelijke geval de leden 1 en 2 van art. 29 slechts in afhankelijkheid van elkaar toepassing kunnen vinden; dat mitsdien de toepassing van de leden 1 en 2 van art. 29 der Wet naar 's Hofs oordeel voor elk dier leden op eigen merites dient te worden beoordeeld; (...) dat uit het enkele feit dat teruggaaf van omzetbelasting (...) is verleend, niet zonder meer volgt dat redelijkerwijs moest worden aangenomen dat de

55 Dat de Belastingdienst ten aanzien van de vraag naar de oninbaarheid van een vordering veelal toch een slag om de arm hield, kan worden toegeschreven aan de onmogelijkheid om bij een 'betaling alsnog' op een teruggaaf terug te komen.

onderwerpelijke vergoeding tot een zeker beloop niet zou worden ontvangen; (...) dat (...) niet zonder meer duidelijk is om welke reden aan X Nederland teruggaaf van omzetbelasting werd verleend (...)'

Van een formeel verband tussen art. 29 lid 1 onderdeel a en art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) was volgens het hof dus geen sprake: noch van een oorzakelijk verband, noch van een wederzijdse afhankelijkheid. De correcties zouden afzonderlijk van elkaar beoordeeld moeten worden.

Aan Hof Den Haag 31 juli 1996, V-N 1996/4883, 25 lag een soortgelijk feitencomplex lag ten grondslag. In die zaak stelde belanghebbende (de afnemer) zich op het standpunt dat de aan hem opgelegde naheffingsaanslag onjuist was, aangezien hij de vergoeding wel degelijk zou hebben betaald. Het hof volgde belanghebbende in zijn stelling en overwoog:

“6.4. Anders dan de Inspecteur kennelijk meent bestaat tussen het eerste en het tweede lid van artikel 29 van de Wet niet een zodanige samenhang dat moet worden aangenomen dat omzetbelasting op grond van het tweede lid is verschuldigd indien op grond van het eerste lid een teruggaaf is verleend.”

Hof Den Haag bevestigt hiermee de lezing van Hof Amsterdam dat van een (feitelijk) oorzakelijk verband geen sprake was: het enkele feit dat teruggaaf van btw was verleend, had niet tot gevolg dat de ‘correctie vooraf trek’ in werking trad. Dit komt mij juist voor. Het kan immers niet de bedoeling zijn dat de afweging van een individuele inspecteur ten aanzien van de oninbaarheid van de vordering aan de zijde van de leverancier tot gevolg heeft dat – zonder nadere toetsing – tevens de aftrek bij de afnemer kan worden gecorrigeerd. De betreffende inspecteur zou het immers niet bij het rechte eind kunnen hebben gehad (hetgeen in de hiervoor aangehaalde zaken overigens ook zo lijkt te zijn). Dit is waarom ik van mening ben dat mismatches als gevolg van feitelijke omstandigheden, zoals het faillissement van de afnemer (waardoor de ‘correctie vooraf trek’ niet kan worden geïnd) en het handelen van de belastingplichtige of de Belastingdienst (waardoor een compenserende heffing, al dan niet vanwege een ommissie, niet wordt gemaakt) te allen tijde geëlimineerd moeten worden bij de beantwoording van de vraag in hoeverre sprake is van een formele samenhang. Hetzelfde geldt voor procedurele omstandigheden (waardoor het maken van correcties in bepaalde situaties vanwege het verstrijken van (ambtshalve) teruggaaf- en naheffingstermijnen niet meer mogelijk is). In de zoektocht naar het antwoord op de vraag naar de formele samenhang dient derhalve enkel het materiële recht betrokken te worden. Dit doet de vraag rijzen of de analyse in de hiervoor aangehaalde uitspraken anders was geweest wanneer de inspecteur terecht – op juiste gronden – de teruggaaf aan de leverancier had verleend. Met andere woorden: of art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) geacht moest worden wél toepassing te vinden, wanneer op grond van art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) wel reeds *recht op teruggaaf* had bestaan.

In dat verband kan worden gerefereerd aan het in paragraaf 4.3.1.1.3 besproken arrest HR 19 december 1990, *BNB* 1991/58. In die zaak was vanwege het verstrijken van de tweejaarstermijn een naheffingsaanslag opgelegd aan een opdrachtgever van een bouwproject, die na een conflict met de opdrachtnemer gestaakt was met het doen van betalingen. Bij de opdrachtnemer had – naar mag worden aangenomen – geen correctie plaatsgehad.

Bij de bestrijding van de naheffingsaanslag stelde de opdrachtgever zich tevergeefs op het standpunt dat toepassing van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) afhankelijk is van toepassing van art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) en dat beide bepalingen niet afzonderlijk in de beschouwingen mogen worden betrokken. De Hoge Raad overwoog (cursivering van mijn hand):

“4.3. (...) Anders dan in de toelichting op dat onderdeel [van het cassatiemiddel; BH] wordt betoogd, biedt de tekst noch de ontstaansgeschiedenis van artikel 29 steun voor de opvatting dat er een zodanige samenhang tussen het eerste en het tweede lid van dat artikel bestaat, dat moet worden aangenomen dat alleen dan omzetbelasting op grond van het tweede lid verschuldigd is, indien op grond van het eerste lid een *recht op teruggaaf* bestaat. Ingevolge het tweede lid wordt de omzetbelasting in ieder geval verschuldigd twee jaren na de opeisbaarheid van de vergoeding, voor zover deze op dat tijdstip nog niet is betaald, ook indien geen recht op teruggaaf bestaat op grond dat niet aannemelijk is dat de vergoeding niet zal worden ontvangen.”

De Hoge Raad bevestigt met deze overweging dat toepassing van de ‘correctie vooraftrek’ op zichzelf stond (lees: op eigen merites moest worden beoordeeld en niet afhankelijk was van de toepassing het recht op teruggaaf). Uit de context kan worden afgeleid dat deze conclusie vooral van doen had met het gegeven dat de ‘correctie vooraftrek’ (bij fictie) twee jaren na de opeisbaarheid van de vergoeding ontstond. Het verstrijken van de tweejaarstermijn bracht niet mee dat ook feitelijk reeds sprake was van oninbaarheid.<sup>56</sup> Dat art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) dan ook geen toepassing vond, is volgens mij dan ook niet meer dan een logische uitleg van de wet.

Onduidelijk is of het oordeel van de Hoge Raad gelijkluidend was geweest als art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017) niet over een tweejaarstermijn had beschikt of als de termijn ook in art. 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 (tot 2017) verankerd was geweest, en de bepalingen daarmee van gelijke strekking waren geweest (lees: sprake zou zijn van een volledige materiële samenhang). Evenmin is helder of de Hoge Raad een soortgelijke zienswijze zou hebben geventileerd in de spiegelbeeldige situatie, waarin de ‘correctie vooraftrek’ reeds vóór het verstrijken van de tweejaarstermijn zou zijn ontstaan en de leverancier op die grond de Belastingdienst zou hebben verzocht om teruggaaf van btw. Ik zou in beide gevallen menen van niet. Het komt mij voor dat van een oorzakelijk verband geen sprake kan zijn in het geval waarin sprake is van een materiële samenhang. Beide correcties ontstaan dan immers op hetzelfde moment, zodat een correctie dan niet op de ander kan volgen.<sup>57</sup> In hoeverre dan nog wel gesproken zou kunnen worden van een onderling verband is naar mijn mening echter afhankelijk van de gekozen invalshoek en smaak. Van de ene kant kan worden betoogd dat sprake is van een sterke wederzijdse afhankelijkheid (de ene correctie kan niet zonder de ander en moet aldus in samenhang worden beoordeeld) en van de andere kant kan worden volgehouden dat de vraag naar de onderlinge samenhang non-existent is, met als reden dat de correcties materieel op hetzelfde moment ontstaan.<sup>58</sup> Ik heb een voorkeur voor de eerste benadering.

<sup>56</sup> Vgl. paragraaf 6.3.2.3.1.

<sup>57</sup> Vgl. mijn betoog in paragraaf 7.2.2.1.2.

<sup>58</sup> Dit is anders op Unierechtelijk niveau, waarin de vraag naar de formele samenhang verband houdt met de vraag in hoeverre lidstaten verplicht zijn c.q. de mogelijkheid hebben om gebruik te maken van de afwijkingsbevoegdheden die de Btw-richtlijn schept.

### 7.3.2.2 Formele samenhang vanaf 2017

Omdat de regeling voor oninbare vorderingen met ingang van 2017 inhoudelijk sterk overeenkomt met de regeling voor onbetaalde schulden, kan ik onder verwijzing naar voorgaande paragraaf over de vraag naar de formele samenhang binnen art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) kort zijn. Aangezien het recht op teruggaaf en de 'correctie vooraf trek' op hetzelfde moment ontstaan kan van een oorzakelijk verband geen sprake zijn. Wel kan worden gesproken van een sterke wederzijdse afhankelijkheid. Gaandeweg zijn de correcties volgroeid tot een Siamese tweeling, zodat zij onafscheidelijk van elkaar zijn en niet los van elkaar kunnen worden beoordeeld.

Van een wederzijdse afhankelijkheid is geen sprake tussen art. 29 lid 5 en 8 Wet OB 1968. De correctie op de correctie bij een 'betaling alsnog' onder art. 29 lid 5 Wet OB 1968 doet immers zijn intrede onder de voorwaarde dat de oorspronkelijke correctie is *ontstaan*, terwijl bedoelde correctie onder art. 29 lid 8 Wet OB 1968 pas toepassing vindt als de oorspronkelijke correctie daadwerkelijk is *gemaakt*.<sup>59</sup> Onder verwijzing naar HR 19 december 1990, *BNB* 1991/58 betwijfel ik of tussen bedoelde bepalingen dan gesproken kan worden van een zodanige samenhang dat alleen dan btw op grond van art. 29 lid 5 Wet OB 1968 verschuldigd is, indien op grond van art. 29 lid 8 Wet OB 1968 een (herzien) recht op aftrek bestaat, en omgekeerd. Ondanks de bedoeling van de wetgever om de correcties op één lijn te brengen, lijkt de tekst van de wet mij in dezen voldoende helder (en dus beperkend).

### 7.3.2.3 Slotsom formele samenhang

Uit het voorgaande blijkt dat onder toepassing van art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) geen sprake was van een formele samenhang. Dit is anders binnen art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017). Doordat het recht op teruggaaf en de 'correctie vooraf trek' op hetzelfde moment ontstaan ben ik van mening dat sprake is van een sterk onderling verband. Dit verband ontbreekt echter bij de herzieningsverplichtingen in het geval van een 'betaling alsnog'.

## 7.3.3 Verhouding tot het Unierecht

Wat betreft art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) kan worden volgehouden dat sprake is van een ontoelaatbare strijdigheid met het Unierecht. In paragraaf 7.2.2 (bij de bespreking van de formele samenhang op het Unierechtelijk niveau) heb ik betoogd dat wat betreft de categorie niet-betaling tussen art. 90 en art. 184-186 Btw-richtlijn sprake is van een wederzijdse afhankelijkheidsrelatie: het is een lidstaat niet toegestaan de ene correctie zonder de andere correctie te laten plaatsvinden. Dit heeft in mijn optiek tot gevolg dat de tweejaarstermijn ook in art. 29 lid 1 Wet OB 1968 gelezen had moeten worden of dat de tweejaarstermijn in het geheel geen maatstaf had mogen zijn bij het ontstaan van de 'correctie vooraf trek'. Behoudens de gekozen systematiek bij een 'betaling alsnog' meen ik dat de regeling *qua samenhang* vanaf 2017 in overeenstemming is met het Unierecht. Ik laat de imperfecties van de regeling op inhoudelijk niveau<sup>60</sup> (zo staat de herziening van de

<sup>59</sup> Paragrafen 4.3.3.1 en 6.3.4.1.

<sup>60</sup> Zoals besproken in hoofdstukken 4 en 6.



herziening bij een 'betaling alsnog' naar mijn idee op gespannen voet met het Unierecht) buiten beschouwing.

#### 7.3.4 *Verhouding tot het rechtskarakter van de btw*

Hetgeen is overwogen omtrent de verhouding tot het Unierecht, geldt onverkort voor de verhouding tot het rechtskarakter. Door bij niet-betaling zowel bij de leverancier als bij de afnemer een correctie voor te schrijven is art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) in overeenstemming met het rechtskarakter van de btw.

#### 7.3.5 *Tussenconclusie samenhang nationaal recht*

Deze paragraaf staat in het teken van de samenloop tussen de regeling voor oninbare vorderingen en de regeling voor onbetaalde schulden in het nationale recht. Geconcludeerd kan worden dat van een evenwicht onder de oude regeling geen sprake was. Met de invoering van het nieuwe art. 29 Wet OB 1968 is daar verandering in gekomen. Op nagenoeg alle fronten vormen bedoelde regelingen elkaars spiegelbeeld, zowel op materieel als op formeel vlak. Derhalve ben ik van mening dat art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) qua samenhang past binnen het Unierecht en recht doet aan het rechtskarakter van de btw.

### 7.4 **Conclusie**

Ik kom tot de algehele conclusie dat de materiële samenhang tussen de regeling voor oninbare vorderingen en onbetaalde schulden op Unierechtelijk niveau ver te zoeken is. Een breuk met het rechtskarakter van de btw ligt dan ook op de loer. Ik meen echter dat de formele samenhang vereist dat een lidstaat bedoelde regelingen spiegelbeeldig moet implementeren, mede teneinde het rechtskarakter van de btw te respecteren. Deze eis vloeit voort uit de ratio van bedoelde regelingen. Op nationaalrechtelijk niveau is wél sprake van een nauwe samenhang, zodat art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) in overeenstemming moet worden geacht met het Unierecht en niet wringt met het rechtskarakter van de btw. Met deze conclusie acht ik de in paragraaf 7.1 opgenomen deelvraag ("In hoeverre zijn de btw-gevolgen van niet-betaling voor de leverancier en voor de afnemer met elkaar in evenwicht, zowel in Unierechtelijke als nationaalrechtelijke zin, met inachtneming van het rechtskarakter van de btw?") beantwoord.



## DEEL V / UITLEIDING



## HOOFDSTUK 8

# Samenvatting, conclusies en aanbevelingen

### 8.1 Inleiding

Ik kom tot een afronding. Dit hoofdstuk vormt de samenvatting van deze studie en bevat tevens mijn conclusies. Ook worden in dit hoofdstuk enkele (concrete) aanbevelingen gedaan.

Dit hoofdstuk kent de volgende opbouw. In paragraaf 8.2 breng ik het doel van het onderzoek en de onderzoeksvraag in herinnering. Na vervolgens het toetsingskader te hebben samengevat (paragraaf 8.3), geef ik in paragraaf 8.4 aan de hand van de door mij geformuleerde deelvragen antwoord op de onderzoeksvraag en doe ik per deelonderwerp – binnen de grenzen van hetgeen realistisch moet worden geacht<sup>1</sup> – enkele aanbevelingen om de geconstateerde knelpunten op te heffen. Ik sluit af in paragraaf 8.5.

### 8.2 Doel van het onderzoek en onderzoeksvraag

Het doel van dit onderzoek is het vormen van een waardeoordeel over de geldigheid en kwaliteit van de Europese en Nederlandse btw-wetgeving bij niet-betaling. Ik heb aan deze doelstelling gevolg gegeven door onderstaande (centrale) onderzoeksvraag te formuleren:

*Hoe verhouden de Unierechtelijke en de nationaalrechtelijke btw-gevolgen van niet-betaling zich tot elkaar en tot het rechtskarakter van de btw en in hoeverre zijn de btw-gevolgen van niet-betaling voor de leverancier en voor de afnemer in evenwicht?*

Aan de hand van deze onderzoeksvraag heb ik de volgende deelvragen geformuleerd:

- a) Welke btw-gevolgen verbindt het Unierecht aan niet-betaling en hoe verhouden deze zich tot het rechtskarakter van de btw?
- b) Welke btw-gevolgen verbindt het nationale recht aan niet-betaling en hoe verhouden deze zich tot het Unierecht en het rechtskarakter van de btw?
- c) In hoeverre zijn de btw-gevolgen van niet-betaling voor de leverancier en voor de afnemer met elkaar in evenwicht, zowel in Unierechtelijke als nationaalrechtelijke zin, met inachtneming van het rechtskarakter van de btw?

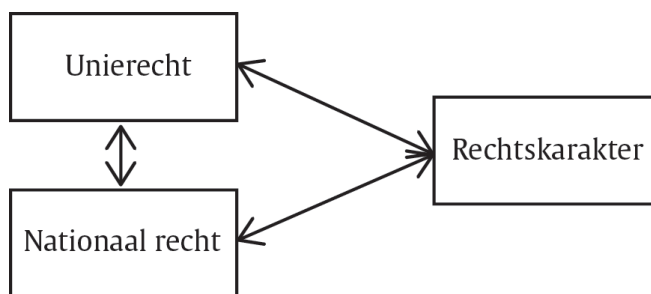
<sup>1</sup> Ik neem het huidige btw-systeem (paragraaf 2.4.4.1) tot uitgangspunt. Ik zal derhalve geen aanbevelingen doen die hierop een majeure impact hebben, zoals de invoering van een algehele verleggingsregeling, toepassing van het kastelsel (door de voldoening en aftrek (al dan niet digitaal ondersteund) te koppelen aan de betaling), of btw-heffing bij de particulier.

Voor de opbouw van dit proefschrift heb ik gekozen voor een indeling die qua volgorde niet op deze deelvragen aansluit. Omwille van de overzichtelijkheid heb ik gemeend er verstandig aan te doen eerst in te gaan op de positie van de leverancier (de oninbare vorderingen) en daarna in te gaan op de positie van de afnemer (de onbetaalde schulden). Vanuit ieders perspectief heb ik de btw-gevolgen van het Unierecht en het nationale recht uiteengezet en mijn bevindingen getoetst aan het rechtskarakter van de btw en (wat betreft het nationale recht) deze ook gespiegeld aan het Unierecht. Vervolgens heb ik de regeling voor oninbare vorderingen en die voor onbetaalde schulden op hun samenhang beoordeeld. In dit hoofdstuk geef ik per deelvraag mijn bevindingen weer.

### 8.3 Samenvatting toetsingskader

Het toetsingskader in dit onderzoek kent twee dimensies. De eerste dimensie heeft betrekking op de verhouding tussen het nationale recht en het Unierecht. Hoewel het Unierecht diverse rechtsbronnen kent, heb ik mij in dit onderzoek vooral beperkt tot de Btw-richtlijn, de beginselen van secundair Unierecht en de beginselen van primair Unierecht (als uitleggebinselen van het secundair Unierecht). Omdat het Unierecht van hogere rechtsorde is, kan over de geldigheid van het nationale recht een oordeel worden gevormd door het nationale recht aan het Unierecht te toetsen. Daarbij moet terstond worden opgemerkt dat de beginselen van secundair Unierecht, zoals het verbruiks- en het neutraliteitsbeginsel, niet als afzonderlijke toetssteen kunnen fungeren; hun rol in dezen is beperkt tot die van uitleggings- of interpretatiebeginsel. Dit is anders in de tweede dimensie. Deze dimensie ziet op het rechtskarakter van de btw. Het rechtskarakter staat equivalent aan het ideaalbeeld van de btw. Ik heb vastgesteld dat de btw in de ideale wereld beoogt consumptie door de consument op een voor ondernemers neutrale wijze te belasten. Daar waar het verbruiks- en neutraliteitsbeginsel als uitleggings- of interpretatiebeginsel tekortschieten, kunnen zij (als zijnde het rechtskarakter) wel fungeren als instrument om de kwaliteit van het recht in kaart te brengen.

Het gehanteerde toetsingskader laat zich als volgt samenvatten.



De verticale pijl illustreert de eerste dimensie van het toetsingskader (de 'verticale toets' genoemd). De horizontale / diagonale pijlen geven de tweede dimensie weer (de zogenaamde 'horizontale toets').

## 8.4 Beantwoording van de onderzoeksvraag

Met inachtneming van het toetsingskader laat de centrale onderzoeksvraag zich aan de hand van de geformuleerde deelvragen als volgt beantwoorden.

### 8.4.1 Niet-betaling in het Unierecht – beantwoording deelvraag a

#### 8.4.1.1 Samenvatting en conclusies

De btw-gevolgen van niet-betaling liggen verankerd in art. 90 Btw-richtlijn (paragraaf 8.4.1.1.1) en art. 184-186 Btw-richtlijn (paragraaf 8.4.1.1.2).

##### 8.4.1.1.1 Oninbare vorderingen

Art. 90 Btw-richtlijn handelt over de positie van de leverancier. Op grond van deze bepaling wordt de maatstaf van heffing verlaagd en ontstaat er voor de ondernemer een recht op teruggaaf van btw in gevallen waarin hij de door hem aanvankelijk gefactureerde vergoeding niet of slechts gedeeltelijk ontvangt. De oorzaak hiervan kan zijn gelegen in de 'annulering, verbreking en ontbinding' van de overeenkomst (samen aan te duiden als de 'ongedaanmaking van de handeling'), de 'prijsvermindering nadat de handeling is verricht' en/of de 'niet-betaling'. Anders dan de ongedaanmaking van de handeling en de prijsvermindering, heeft niet-betaling betrekking op de feitelijke toestand van de afnemer waarin hij heeft opgehouden te betalen, terwijl hij daartoe nog wel verplicht was. Niet-betaling veronderstelt derhalve dat partijen gehouden blijven hun (oorspronkelijke) verplichtingen onder de overeenkomst na te komen. Dat wil zeggen: de (op de leverancier rustende) verplichting tot het verrichten van de prestatie blijft onaangetast en de afnemer blijft de vergoeding verschuldigd.

Uit rechtspraak van het HvJ kan worden opgemaakt dat de categorie 'niet-betaling' zich kenmerkt door haar niet-definitieve karakter. Op grond van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn zijn lidstaten namelijk (al) verplicht te voorzien in een verlaging van de maatstaf van heffing wanneer een vordering met een 'redelijke mate van waarschijnlijkheid' niet zal worden voldaan. Het is daarom dat lidstaten op grond van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn verlaging van de maatstaf van heffing bij niet-betaling geheel kunnen uitsluiten door deze niet op te nemen in de lijst van gevallen waarin de maatstaf van heffing wordt verlaagd. Daarmee wordt bewerkstelligd dat een lidstaat (achteraf gezien) ten onrechte een verlaging van de maatstaf van heffing toestaat, hetgeen zich voordoet wanneer de leverancier op een later moment zijn vordering toch nog betaald ziet worden. Lidstaten die 'niet-betaling' desondanks willen opnemen in de lijst van gevallen waarin de maatstaf van heffing wordt verlaagd, mogen de onzekere gevallen van niet-betaling onderwerpen aan een redelijke termijn, bij verstrijken waarvan de maatstaf van heffing pas wordt verlaagd, maar mogen deze gevallen niet van herziening uitsluiten. Hoewel een uitdrukkelijke Unierechtelijke basis ontbreekt, heeft het er alle schijn van dat lidstaten in dat geval wel een verhoging van de maatstaf van heffing mogen voorschrijven wanneer de afnemer, nadat de maatstaf van heffing is verlaagd, alsnog betaalt. Deze in een obiter dictum door het HvJ geventileerde

opvatting is met het oog op het rechtskarakter (zie hierna) uitermate sympathiek te noemen, maar staat qua houdbaarheid volgens mij in schril contrast met het (primaire) Unierecht.

Met betrekking tot de door lidstaten eventueel te stellen voorwaarden dient te gelden dat deze enkel betrekking mogen hebben op formaliteiten (lees: het kunnen aantonen van de niet-betaling); zij mogen geen afbreuk doen aan de inhoud van de bepaling.

De ratio van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn houdt (niet verrassend) verband met het feit dat ondernemers niet méér btw verschuldigd mogen zijn dan het bedrag dat zij zelf uiteindelijk (van hun afnemers) ontvangen. Dit maakt dat de regeling in de kern beantwoordt aan het rechtskarakter van de btw. Eerbiediging van het rechtskarakter komt echter op gespannen voet te staan wanneer een lidstaat gebruik maakt van de afwijkingsbevoegd van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn. Ondernemers die hun vergoeding niet betaald zien worden, dienen de btw dan immers als kostenpost te beschouwen. Daar staat tegenover dat lidstaten die wél een verlaging van de maatstaf van heffing toestaan, behoudens de eventuele mogelijkheid om in een additionele correctie te voorzien (zie hiervoor), bij een 'betaling alsnog' de last zullen moeten dragen. Ook een verlaging van de maatstaf van heffing wegens niet-betaling in de eindschakel van de bedrijfskolom wringt met het rechtskarakter van de btw. Goederen en/of diensten komen dan immers zonder btw-heffing bij de consument terecht.

#### 8.4.1.1.2 Onbetaalde schulden

Art. 184-186 Btw-richtlijn gaan over de positie van de afnemer. Op grond van deze bepalingen wordt de aftrek als uitgangspunt herzien en ontstaat er voor de ondernemer een terugbetalingsverplichting, wanneer de door hem ingekochte prestaties niet langer worden gebruikt voor btw-belaste handelingen. De herzieningsregels doen vooral hun intrede wanneer sprake is van een *wijziging* in het gebruik, ofwel: een 'wijziging in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen' (art. 185 lid 1 Btw-richtlijn). De herzieningsregels hebben daarmee als doel de precisie van de aftrek te vergroten, welke doelstelling moet worden beoordeeld tegen de achtergrond van de algehele aftrekregeling. Deze beoogt de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het is daarom dat een ondernemer, die de door hem verschuldigde vergoeding niet betaalt, eveneens door art. 185 lid 1 Btw-richtlijn wordt geraakt. Er hoeft zich dan niet noodzakelijkerwijs tevens een wijziging voor te doen in het gebruik van de onderliggende goederen en/of diensten.

Niet met zekerheid kan worden gesteld dat 'niet-betaling' door de afnemer onder de in art. 185 lid 2 Btw-richtlijn bij naam genoemde categorie van de 'onbetaald gebleven handelingen' valt. Hoewel kan worden volgehouden dat deze categorie (ook) betrekking heeft op de leverancier, die met een niet-betalende afnemer wordt geconfronteerd, meen ik dat de argumenten om (in ieder geval) de afnemer onder bedoelde categorie te scharen meer dan voldoende wegen om deze conclusie te kunnen rechtvaardigen. Ervan uitgaande dat de 'onbetaalde gebleven handelingen' equivalent zijn aan de 'niet-betaling' (van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn), dient te gelden dat art. 185 Btw-richtlijn uitgaat van een aan art. 90 Btw-richtlijn omgekeerde systematiek.

Art. 185 lid 2 eerste alinea sluit 'niet-betaling' als uitgangspunt uit van de herzieningsregels, waarna lidstaten op grond van art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn de mogelijkheid hebben om bij niet-betaling toch herziening van de aftrek te eisen. Wat betreft de ratio van deze afwijkingmogelijkheid dient mijns inziens derhalve het tegenovergestelde te gelden als onder art. 90 lid 2 Btw-richtlijn. Dat wil zeggen: lidstaten die met betrekking tot die categorie geen mate van onzekerheid willen accepteren staan twee opties ter beschikking. Ten eerste kunnen zij overeenkomstig het uitgangspunt niet-betaling uitsluiten van de herzieningsregels. Ten tweede kunnen zij, gebruik makend van de bevoegdheid van art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn, bij niet-betaling wél herziening voorschrijven, doch de herziening in gevallen waarin de niet-betaling niet definitief is binnen redelijke grenzen uitstellen of onderwerpen een additionele correctie bij een 'betaling alsnog'. Gelijk aan hetgeen hiervoor betoogd zou ik evenwel menen dat bij een dergelijke additionele correctie serieuze vraagtekens kunnen worden geplaatst.

Wat betreft de door de lidstaten nader te stellen regels (art. 186 Btw-richtlijn) meen ik qua betekenis een parallel te mogen trekken naar de 'voorwaarden' van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn: zij mogen enkel betrekking hebben op het aantonen van de niet-betaling en geenszins de inhoud van de bepaling raken.

Overeenkomstig mijn bevindingen ten aanzien van art. 90 Btw-richtlijn meen ik dat art. 184-186 Btw-richtlijn het rechtskarakter van de btw meer dan voldoende eerbiedigen: art. 184-186 Btw-richtlijn voorzien immers in de mogelijkheid te voorkomen dat de btw voor niet-betalende ondernemers subsidiërend uitpakt (en de overheid de btw-last draagt). Eerbiediging van het rechtskarakter is mijns inziens echter niet aan de orde wanneer een lidstaat overeenkomstig het uitgangspunt (dat is dan weer jammer) niet voorziet in een herziening van de aftrek. Het rechtskarakter komt ook onder druk te staan wanneer een niet-betalende afnemer, na te zijn geconfronteerd met een herzieningsverplichting, toch in staat blijkt te betalen. Behoudens de mogelijkheid om bij een 'betaling alsnog' in een additionele correctie te voorzien, levert dit voor de ondernemer een – vanuit het rechtskarakter bezien – onaanvaardbare btw-druk op.

#### 8.4.1.2 Overzicht knelpunten en aanbevelingen

Onder verwijzing naar hetgeen in voorgaande paragraaf is overwogen en indachtig het rechtskarakter van de btw kunnen samenvattend de volgende knelpunten worden onderscheiden:

- Lidstaten hebben de mogelijkheid om 'niet-betaling' uit te sluiten van de herzieningsregels.
- De herzieningsregels voorzien niet in een additionele correctie in geval van een 'betaling alsnog'.
- Toepassing van de regeling voor oninbare vorderingen heeft tot gevolg dat goederen en/of diensten belastingvrij bij de niet-betalende consument belanden.
- Het is onduidelijk of de categorie van de 'onbetaald gebleven handelingen' in de regeling voor onbetaalde schulden (tevens) betrekking heeft op de niet-betalende afnemer.
- De herzieningsregels gaan uit van een omgekeerd uitgangspunt (wel of geen herziening).

Bovenstaande knelpunten kunnen naar mijn mening enkel worden weggenomen door een actief ingrijpen van de Uniewetgever. Het verdient naar mijn idee aanbeveling om de Btw-richtlijn op de volgende punten aan te passen:

- Invoeren van een verplichte herziening bij niet-betaling (zonder facultatieve afwijkingenbevoegdheid).
- Invoeren van de verplichting om bij een ‘betaling alsnog’ een additionele correctie door te voeren.
- ‘Niet-betaling’ ondubbelzinnig opnemen in art. 185 Btw-richtlijn.

Deze aanbevelingen doen mijns inziens het meest recht aan het rechtskarakter van de btw. Het knelpunt dat goederen en/of diensten belastingvrij bij de niet-betalende consument belanden, zou (bijvoorbeeld) kunnen worden weggenomen door de detailhandelsfase van art. 90 Btw-richtlijn uit te sluiten. Dit vind ik geen goede oplossing. Naar mijn idee weegt het neutraliteitsbeginsel zwaarder dan het verbruiksbeginsel (als onderdeel van het rechtskarakter): ondernemers dienen – als onbezoldigd rijkskassier – te allen tijde van enige btw-druk te worden ontlast. Het btw-insolventierisico in de laatste fase van de bedrijfskolom dient wat mij betreft dan ook (net als bij andere belastingmiddelen) geheel voor rekening en risico van de staat te komen.<sup>2</sup>

#### 8.4.2 *Niet-betaling in het nationale recht – beantwoording deelvraag b*

##### 8.4.2.1 *Samenvatting en conclusies*

De btw-gevolgen van niet-betaling zijn opgenomen in art. 29 Wet OB 1968, meer specifiek lid 1-6 en 10 (paragraaf 8.4.2.1.1) en lid 7 en 8 (paragraaf 8.4.2.1.2).<sup>3</sup>

##### 8.4.2.1.1 *Oninbare vorderingen*

De btw-gevolgen van niet-betaling voor de leverancier liggen besloten in art. 29 lid 1-6 en 10 Wet OB 1968. In dit onderzoek heb ik ieder aspect van deze regeling voor oninbare vorderingen afzonderlijk behandeld en daarbij onderworpen aan de verticale en horizontale toets. Mijn bevindingen laten zich puntsgewijs als volgt samenvatten.

##### *Niet-betaling als grond voor teruggaaf*

Art. 29 lid 1 Wet OB 1968 schrijft, net als zijn Unierechtelijke evenknie van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn, voor dat in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd en de leverancier in zoverre recht op teruggaaf toekomt. Ik heb onderzocht wat volgens het nationale recht onder het begrip ‘(niet-) betaling’ moet worden verstaan. Uit rechtspraak van de Hoge Raad blijkt dat het civiele recht (binnen de Unierechtelijke kaders) leidend is bij de invulling van dit begrip. Ik acht

<sup>2</sup> Het valt buiten de reikwijdte van deze studie om alternatieve oplossingen aan te dragen.

<sup>3</sup> Deze bepaling heeft met ingang van 1 januari 2017 een ingrijpende wijziging ondergaan. In deze studie heb ik voor een goed begrip van de nieuwe regeling (art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017)) tevens stilgestaan bij de betekenis van de oude regeling (art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017)). Omwille van de relevantie en overzichtelijkheid beperk ik mij in deze paragraaf tot een bespreking van nieuwe regeling, tenzij expliciet anders vermeld.



dit bij gebreke van een nadere invulling door het Unierecht niet bezwaarlijk. Ik heb diverse vormen van (niet-)betaling de revue laten passeren. Naast de (reguliere) geldelijke betaling door de afnemer aan de leverancier is van betaling in de zin van art. 29 Wet OB 1968 (met als gevolg dat deze geen toepassing vindt) bijvoorbeeld sprake in geval van verrekening, schuldvernieuwing en schuldvermenging. Ook een betaling door of een betaling aan een derde kan die conclusie rechtvaardigen. Ten onrechte gefactureerde ('art. 37-btw') komt (geheel terecht) niet op grond van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 voor teruggaaf in aanmerking. Het standpunt van de wetgever dat art. 29 lid 1 Wet OB 1968 enkel toepassing vindt wanneer de vergoeding in rekening is gebracht (zie ook art. 29 lid 2 Wet OB 1968), deel ik niet. Behoudens dit punt doorstaat art. 29 lid 1 Wet OB 1968 met lof de verticale en horizontale toets.

#### *Ontstaansmoment recht op teruggaaf*

Art. 29 lid 2 Wet OB 1968 bepaalt wanneer het recht op teruggaaf ontstaat. Hoewel deze bepaling als uitgangspunt stelt dat het recht op teruggaaf ontstaat op het moment dat de niet-betaling komt vast te staan, meen ik dat een redelijke wetstoepassing meebrengt (zoals dit ook het geval was onder art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017)) dat het recht op teruggaaf geacht moet worden te ontstaan *vanaf* het moment waarop redelijkerwijs moet worden aangenomen dat niet-betaling achterwege blijft (waarbij de ondernemer bovendien enige mate van beoordelingsvrijheid toekomt). Ik bezig bewust het woord 'vanaf', aangezien het mij voorkomt dat de ondernemer ook op een later moment (naarmate de niet-betaling zekerder wordt) nog tijdig zijn recht op teruggaaf te gelde zou moeten kunnen maken, doch uiterlijk over het tijdvak waarin (met een aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid) komt vast te staan dat betaling niet meer kan worden gevorderd. Met het aannemen van dit – wat ik noem – dynamische ontstaansmoment wordt recht gedaan aan het Unierecht en het rechtskarakter van de btw. Het dynamische ontstaansmoment zorgt ervoor dat ik moeite heb met het fatale karakter van de eveneens in art. 29 lid 2 Wet OB 1968 opgenomen éénjaarstermijn. Op grond van deze termijn wordt het recht op teruggaaf geacht te zijn ontstaan *uiterlijk* één jaar na het tijdstip waarop de vergoeding opeisbaar is geworden. Het fatale karakter volgt tevens uit de wetsgeschiedenis. Hoewel (vanwege een gebrek aan ondersteunende gegevens) mogelijk ook conceptueel wat af te dingen valt op de éénjaarstermijn (getwijfeld kan worden of de éénjaarstermijn enkel betrekking heeft op het aantonen van de niet-betaling), zou ik menen dat de ondernemer ook ná het verstrijken van de éénjaarstermijn nog tijdig een verzoek om teruggaaf zou moeten kunnen doen. Een andere complicatie die zich in dit kader voordoet, houdt verband met de onzekerheid omtrent de opeisbaarheid van de vergoeding en de mogelijkheid van partijen deze op schorten. Anders dan het fatale karakter van de éénjaarstermijn levert deze tekortkoming volgens mij geen strijd op met het Unierecht of met het rechtskarakter. Dit neemt echter niet weg dat de wetgever de éénjaarstermijn naar mijn idee beter had kunnen koppelen aan een fiscaal definieerbaar moment, zoals de initiële verschuldigdheid van de btw.

#### *Herziening van het recht op teruggaaf*

Art. 29 lid 5 Wet OB 1968 voorziet in een faciliteit bij een 'betaling alsnog'. Op grond van deze bepaling wordt een ondernemer, nadat het recht op teruggaaf is ontstaan, de btw opnieuw verschuldigd wanneer de vergoeding alsnog wordt ontvangen. Onder verwijzing naar hetgeen hiervoor met betrekking tot het Unierecht is overwogen (paragraaf 8.4.1.1.1),

kan ernstig worden getwijfeld aan de geldigheid art. 29 lid 5 Wet OB 1968. Deze bepaling doet onmiskenbaar wel recht aan het rechtskarakter van de btw. Indien moet worden aangenomen dat art. 29 lid 5 Wet OB 1968 toch in overeenstemming is met het Unierecht, had het mijn voorkeur gehad om de faciliteit niet te koppelen aan het initiële recht op teruggaaf, maar aan de daadwerkelijke teruggaaf. Hoewel ik normaalgesproken sterk voorstander ben om aansluiting te zoeken bij het materiële recht, meen ik dat het dynamische ontstaanmoment en het niet-fatale karakter van de éénjaartermijn (zoals door mij voorgestaan) een afwijking op dit uitgangspunt rechtvaardigen.

#### *Overdracht van vorderingen*

Art. 29 lid 6 Wet OB 1968 behelst een indeplaatstredingsregeling ingeval een vordering (met een btw-component) door een ondernemer wordt overgedragen aan een andere ondernemer. Bij de bespreking van de faciliteit, die veel weg heeft van art. 37d Wet OB 1968 (de overgang van een algemeenheid van goederen), heb ik een aantal onvolkomenheden geconstateerd. In de eerste plaats ontbreekt een definitie van de term 'overdracht'. In de tweede plaats meen ik dat de regeling onterecht is beperkt tot ondernemers. Onduidelijkheden omtrent deze aspecten zijn niet gewenst, aangezien het al dan niet in de plaats treden een onmiddellijk effect heeft op de prijs(zetting) van een vordering. De indeplaatstredingsregeling beoogt met name een faciliteit te bieden voor de factoringpraktijk, echter is daartoe niet beperkt. Ik heb in dat licht stilgestaan bij de verhouding tot het factoorbesluit. Dit besluit heb ik vervolgens aangegrepen voor een civielrechtelijk uitstapje. Ik heb onderzocht of het civiele recht mogelijkheden biedt het recht op teruggaaf (separaat) over te dragen (te cederen). Deze vraag is vooral relevant voor gevallen waarin de indeplaatstredingsregeling geen toepassing vindt. Ik kom tot de conclusie dat met het civielrechtelijk instrumentarium eenzelfde resultaat kan worden bereikt, zij het dat een cessie aardig wat voeten in de aarde zal hebben. Dat laatstbedoelde vraag niet enkel theoretisch is, houdt verband met de verhouding van de indeplaatstredingsregeling tot het Unierecht. Ik ben van oordeel dat de regeling daarmee in strijd is. Anders dan art. 19 en art. 29 Btw-richtlijn (de overgang van een algemeenheid van goederen of diensten) voorziet de Btw-richtlijn niet in een indeplaatstredingsregeling. Art. 29 lid 6 Wet OB 1968 is mijns inziens niet strijdig met het rechtskarakter van de btw.

#### *Wijze effectueren recht op teruggaaf*

Art. 29 lid 4-6 en 10 Wet OB 1968 bevat ten nadere regels waaronder het recht op teruggaaf en de herzieningsverplichting bij een 'betaling alsnog' moeten worden verantwoord. Hoewel bij de keuzes van de wetgever hier en daar vraagtekens kunnen worden geplaatst, is van enige wrijving met het Unierecht of het rechtskarakter van de btw in mijn optiek geen sprake.

Al met al ben ik van oordeel dat de Nederlandse regeling voor oninbare vorderingen op de meeste punten in overeenstemming is met het Unierecht, al schort het aan de geldigheid van enkele belangrijke onderdelen, en in ruime mate beantwoordt aan het rechtskarakter van de btw.

### 8.4.2.1.2 Onbetaalde schulden

De btw-gevolgen voor de niet-betalende afnemer liggen besloten in art. 29 lid 7 en 8 Wet OB 1968. Net als bij de regeling voor oninbare vorderingen heb ik de meest in het oog springende aspecten van de regeling voor onbetaalde schulden afzonderlijk behandeld en onderworpen aan de verticale en horizontale toets. Mijn bevindingen laten zich ook hier puntsgewijs samenvatten.

#### *Niet-betaling als grond voor herziening*

Art. 29 lid 7 Wet OB 1968 bepaalt dat de ondernemer, die in eerste instantie btw in aftrek heeft gebracht, de afgetrokken btw bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling naar evenredigheid verschuldigd wordt. Met deze bepaling heeft Nederland uitvoering gegeven aan de derogatiebevoegdheid van art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn. Ik heb beargumenteerd dat wat betreft het begrip '(niet-)betaling' aansluiting moet worden gezocht bij de definitie ervan onder de toepassing van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 (paragraaf 8.4.2.1.1), al kan in geval van een 'betaling door een derde' vanwege de redactie van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 (de bepaling spreekt over 'hij') lichtelijk worden getwijfeld over het toepassingsbereik. Niet-betaling van ten onrechte in aftrek gebrachte 'art. 37-btw' wordt (wederom terecht) niet door art. 29 lid 7 Wet OB 1968 geraakt. Anders dan de regeling voor oninbare vorderingen, lijkt de 'correctie vooraf trek' uit te gaan van een formele benadering. Immers: art. 29 lid 7 Wet OB 1968 vindt alleen toepassing wanneer de ondernemer (daadwerkelijk) eerder btw in aftrek heeft gebracht. Conform de uitgangpunten van de algehele herzieningsregeling zou ik echter menen dat een materiële benadering meer voor de hand had gelegen, dat wil zeggen: door de herzieningsverplichting te koppelen aan (de omvang van) het recht op aftrek. Behoudens dit aspect, acht ik de regeling verder in overeenstemming met het Unierecht en het rechtskarakter van de btw.

#### *Ontstaansmoment verplichting tot herziening*

Art. 29 lid 7 Wet OB 1968 schrijft eveneens voor wanneer de herzieningsverplichting ontstaat. Ook hier ben ik van mening dat een redelijke wetstoepassing meebrengt dat het hiervoor (art. 29 lid 2 Wet OB 1968) omschreven en voorheen gecodificeerde (art. 29 lid 2 Wet OB 1968 (tot 2017)) redelijkheids criterium onverkort van toepassing moet worden geacht. Het ontstaansmoment van schulden kent niet enkel een fiscale relevantie. Sinds jaar en dag speelt de vraag naar het (fiscale) ontstaansmoment een belangrijke rol bij de faillissementsrechtelijke kwalificatie van schulden. Het mag niet verbazen dat art. 29 lid 7 Wet OB 1968 in de praktijk vaak hand in hand zal gaan met een faillissement van de ondernemer. De kwalificatie van schulden is in faillissement van groot belang om de verhaalspositie van de crediteur (hier: de Belastingdienst) te kunnen vaststellen. Er kunnen drie typen schulden worden onderscheiden: (i) faillissementsschulden (deze doen hun intrede vóór faillissement of spruiten voort uit een bestaande rechtsverhouding), (ii) niet-verifieerbare schulden, niet zijnde boedelschulden (deze ontstaan door of ná het intrede van het faillissement) en (iii) niet-verifieerbare schulden, zijnde boedelschulden (deze ontstaan eveneens door of ná het intrede van het faillissement, maar geven een rechtstreekse aanspraak op de failliete boedel). Ik kom tot de conclusie dat de schuld ex art. 29 lid 7 Wet OB 1968 in veruit de meeste gevallen een faillissementsschuld oplevert, hetgeen betekent dat de Belastingdienst zijn vordering ter verificatie bij de curator kan

aanmelden en zich als (hoog)preferent crediteur (ná voldoening van de boedelschuldeisers) kan verhalen op de activa van de failliet. Met betrekking tot het ontstaansmoment van de herzieningsverplichting ben ik tot slot ingegaan op de eveneens in art. 29 lid 7 Wet OB 1968 verankerde éénjaartermijn. Net als bij art. 29 lid 2 Wet OB 1968 heb ik vraagtekens gezet bij het concept (van de wetgever had een toelichting mogen worden verwacht op de vraag waarom niet-betaling bij het verstrijken van één jaar aannemelijk moet worden geacht) en aangegeven moeite te hebben met het fatale karakter van deze termijn. In het bijzonder dit laatste aspect acht ik strijdig met het Unierecht en het rechtskarakter van de btw. De civielrechtelijke kwalificatie van de herzieningsverplichting zou niet op gespannen voet met het Unierecht en het rechtskarakter moeten staan, al blijft het zaak om de Belastingdienst een sterke verhaalspositie toe te kennen.

#### *Omvang van de herzieningsverplichting*

Een vraag die de insolventiepraktijk eveneens al jaren bezighoudt is die naar de omvang van herzieningsverplichting. Aan het antwoord op die vraag kunnen ingewikkelde berekeningen voorafgaan. Ik heb stilgestaan bij de omvang van de herzieningsverplichting bij het treffen van schuldeisersakkoord en bij het afwikkelen van de failliete boedel. Met name in dat laatste geval kunnen grote vraagtekens worden gezet bij de (praktische) handelwijze van de Belastingdienst, die erin bestaat dat doorgaans vlak ná uitspreken van een faillissement een (onvoldoende gefundeerde) naheffingsaanslag wordt opgelegd, waarna deze (in enkele gevallen) ambtshalve wordt verminderd naarmate er uitkeringen worden gedaan. Ik ben van mening dat deze handelwijze niet in overeenstemming is met het Unierecht. Het rechtskarakter daarentegen lijkt (op hoofdlijnen) wel te worden geëerbiedigd. Bij de handelwijze rondom het schuldeisersakkoord is de conclusie omgekeerd: er bestaat geen strijd met het Unierecht, maar het rechtskarakter wordt ondermijnt doordat de Belastingdienst een deel van de btw-schuld kwijtscheldt ten behoeve van de ondernemer (en deze aldus subsidiërend uitpakt). In dat verband heb ik tevens stilgestaan bij de voor crediteuren mogelijk nadelige bijkomstige effecten van een dwangakkoord.

#### *Herziening van de 'correctie vooraftek'*

Art. 29 lid 8 Wet OB 1968 bepaalt dat de ondernemer, die op de voet van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 een correctie heeft gemaakt, in aanmerking komt voor een vernieuwd recht op teruggaaf wanneer hij de vergoeding later toch nog betaalt. De systematiek verschilt in zoverre van art. 29 lid 5 Wet OB 1968 dat de wetgever niet gekozen heeft voor een materiële benadering, maar de correctie koppelt aan de feitelijke herziening van de aftrek. Gelijk mijn betoog onder art. 29 lid 5 Wet OB 1968 en uitgaande van een niet-definitief karakter van de éénjaartermijn meen ik dat de wetgever met de hier bedoelde formele benadering een juist uitgangspunt hanteert. Art. 29 lid 8 Wet OB 1968 bevat voorts een specifieke (proces) beschrijving van de wijze waarop de correctie moet worden gemaakt. Naar mijn idee heeft de wetgever beoogd de aftrek gelijk te schakelen met de aftrek zoals die (per saldo, rekening houdend met de reguliere herziening(en)) zou zijn geweest zonder toepassing van art. 29 Wet OB 1968. Hoewel de herziening van de 'correctie vooraftek' onmiskenbaar recht doet aan het rechtskarakter van de btw, meen ik dat zij – net als art. 29 lid 5 Wet OB 1968 – wat betreft de geldigheid in het licht van het Unierecht op drijfzand is gebaseerd.

Alles overwegende meen ik dat de Nederlandse regeling voor onbetaalde schulden in overwegende mate beantwoordt aan het Unierecht. Dit neemt niet weg dat ook hier een aantal belangrijke onderdelen met het Unierecht lijken te botsen. De regeling respecteert in ruime mate het rechtskarakter van de btw.

#### 8.4.2.2 Overzicht knelpunten en aanbevelingen

Aan de hand van voorgaande bevindingen kunnen de volgende knelpunten worden geïdentificeerd.

De geldigheid van art. 29 Wet OB 1968 laat op de volgende punten te wensen over:

- Toepassing van de regeling voor oninbare vorderingen is onterecht beperkt tot gevallen waarin een vergoeding in rekening is gebracht.
- Het fatale karakter van de éénjaartermijn (art. 29 lid 2 en 7 Wet OB 1968) wringt met het Unierecht.
- De herziening van de aftrek vereist een materiële benadering en moet worden gekoppeld aan het recht op aftrek van btw (in plaats van de feitelijke aftrek).
- De handelwijze van de Belastingdienst bij de afwikkeling van faillissement is kwetsief.
- Aan de Unierechtelijke basis van de faciliteiten bij een 'betaling alsnog' (art. 29 lid 5 en 8 Wet OB 1968) kunnen serieuze vraagtekens worden gezet.
- Ook de indeplaatstredingsregeling ontbeert een duidelijke Unierechtelijke grondslag.

De eerste drie punten leveren eveneens een spanning op met het rechtskarakter van de btw. Deze spanning doet zich ook voor daar waar het (i) de opstelling van de Belastingdienst betreft bij het treffen van een schuldeisersakkoord en (ii) de nadelige btw-positie betreft waarin crediteuren (noodgedwongen) zou kunnen komen te verkeren bij een dwangakkoord met hun schuldenaar. Bij het aandragen van mogelijke oplossingen om de hiervoor geconstateerde knelpunten op te heffen, laat ik deze twee punten buiten beschouwing. Reden hiervoor is dat het rechtskarakter onder (i) nog meer in het gedrang komt wanneer de Belastingdienst geen medewerking verleent aan een akkoord (doorgaans rest de schuldenaar dan niets anders dan het aanvragen van zijn faillissement) en het onder (ii) gesignaleerde knelpunt zich volgens mij (reeds) door enkele faciliteiten onder het civiele recht laat of zou moeten laten ondervangen.

Naar mijn idee is vooral de wetgever aan zet om bovenbedoelde knelpunten op te heffen. Ik denk concreet aan de volgende stappen:

- De voorwaarde dat de vergoeding in rekening moet zijn gebracht schrappen.
- De éénjaartermijn vormgeven als niet-fatale termijn.
- De herziening van de aftrek koppelen aan het recht op aftrek.
- Het indienen van een derogatieverzoek op de voet van art. 395 lid 2 Btw-richtlijn met betrekking tot de herziening van de herziening bij een 'betaling alsnog' en de indeplaatstredingsregeling, al dan niet gelijktijdig met een lobby om de Uniewetgever ertoe aan te zetten om de Btw-richtlijn aan te passen (zie paragraaf 8.4.2.2); wat betreft de indeplaatstredingsregeling kan tevens worden gedacht aan de uitbreiding van de reikwijdte van art. 29 Btw-richtlijn.

Het verdient aanbeveling om de handelwijze van de Belastingdienst bij faillissement op ministerieel niveau, al dan niet in overleg met de insolventiepraktijk (zoals de Vereniging voor Insolventierecht Advocaten (INSOLAD)), nader onder de loep te nemen. Uitgangspunt daarbij zou moeten zijn dat de handelwijze van de Belastingdienst past binnen de Unierechtelijke en wettelijke contouren. Een belangrijk aandachtspunt is dat de naheffingsaanslag van de Belastingdienst een correcte weergave zal moeten zijn van de omvang van de schuld ex art. 29 lid 7 Wet OB 1968. Nagaan zal moeten worden welke (actieve) rol de curator hierbij zouden moeten vervullen.

Daarnaast verdient het aanbeveling om de volgende modificaties door te voeren in art. 29 Wet OB 1968 (waaraan naar mijn mening niet per definitie een frictie met het Unierecht of rechtskarakter van de btw ten grondslag ligt):

- Het (her)codificeren van het redelijkheids criterium.
- De start van de éénjaargestermijn koppelen aan een fiscaal definieer moment, zoals de verschuldigdheid en het recht op aftrek.
- De indeplaatsredingsregeling openstellen voor niet-ondernemers en onduidelijkheid omtrent het begrip ‘overdragen’ wegnemen.
- Art. 29 lid 7 Wet OB 1968 niet langer beperken tot betalingen door de ondernemer (schrappen van het woord ‘hij’).

#### **8.4.3      *Samenhang oninbare vorderingen en onbetaalde schulden – beantwoording deelvraag c***

##### **8.4.3.1      *Samenvatting en conclusies***

De verhouding tussen de hiervoor gevonden btw-gevolgen laten zich op Unierechtelijk (paragraaf 8.4.3.1.1) en nationaalrechtelijk niveau<sup>4</sup> (8.4.3.1.2) als volgt samenvatten.

##### **8.4.3.1.1      *Verhouding op Unierechtelijk niveau***

De regeling voor oninbare vorderingen en die voor onbetaalde schulden vormen op Unierechtelijk niveau geenszins elkaars zuivere spiegelbeeld.

In de eerste plaats ontbreekt het aan een duidelijk inhoudelijk verband. Dit heeft verschillende oorzaken. Ten eerste sluiten de bewoordingen van de bepaling niet naadloos op elkaar aan. Zo spreekt art. 90 lid 1 Btw-richtlijn expliciet van ‘niet-betaling’, terwijl art. 185 Btw-richtlijn het heeft over het ‘onbetaald laten van schulden’ (zie ook paragraaf 8.4.1.1.2). Ook met betrekking tot de andere in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn genoemde categorieën hanteert art. 185 Btw-richtlijn afwijkende terminologie. Daarnaast moet worden opgezegd dat art. 185 Btw-richtlijn, vanwege de rationele ongelijkheid (zie hierna), een breder toepassingsbereik kent en daardoor ook andere categorieën bezigt (denk aan vernietiging, verlies en diefstal). Zoals reeds betoogd (paragraaf 8.4.1.1.2) meen ik dat de nader te stellen regels (art. 186 Btw-richtlijn) en de voorwaarden (art. 90 lid 1 Btw-richtlijn) uitwisselbaar zijn. Ten tweede ligt aan de herzieningsregeling voor de aftrek

<sup>4</sup> Ook hier beperk ik mij tot een bespreking van art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017).

een bredere doelstelling ten grondslag. Daar waar art. 90 lid 1 Btw-richtlijn zich enkel tot doel stelt de door de ondernemer verschuldigde btw te laten samenvallen met de door hem (van zijn afnemers) ontvangen btw, beogen art. 184-186 Btw-richtlijn niet enkel de aftrek van btw gelijk te schakelen met de door de ondernemer (aan zijn leveranciers) betaalde btw, maar voornamelijk ook de precisie van de aftrek te vergroten door te kijken naar het feitelijke gebruik van de ingekochte prestaties. Ten derde is sprake van een systematische ongelijkheid (zie eveneens paragraaf 8.4.1.1.2). Anders dan art. 185 Btw-richtlijn verheft art. 90 Btw-richtlijn tot uitgangspunt dat bij niet-betaling een herziening plaatsvindt. Op grond van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn wordt als uitgangspunt de maatstaf van heffing bij niet-betaling verlaagd en kunnen lidstaten op grond van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn hiervan afwijken. Art. 185 Btw-richtlijn gaat uit van een andere systematiek. Hoewel de hoofdregel eveneens lijkt te zijn dat bij niet-betaling wordt teruggekomen op de aftrek (art. 185 lid 1 Btw-richtlijn), vormt art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn hierop een dwingende afwijking, zodat het uitgangspunt onder art. 185 Btw-richtlijn is dat bij niet-betaling géén herziening plaatsvindt. Op grond van art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn kunnen lidstaten weer van dit uitgangspunt afwijken, door toch herziening voor te schrijven. Voor deze bijzondere systematiek zijn geen aanwijsbare verklaringen te vinden.

In de tweede plaats lijkt ook een formeel verband ver te zoeken. Toepassing van art. 90 Btw-richtlijn wordt immers niet afhankelijk gesteld van toepassing van art. 185 Btw-richtlijn, en omgekeerd. Van een 'conditio sine qua non'-verband kan mijns inziens derhalve ook geen sprake zijn. Bovendien zou de betekenis van art. 185 lid 2 Btw-richtlijn met het aannemen van een dergelijk verband worden uitgehouden. Toch ben ik van mening dat van bedoelde bepalingen een sterke wederzijdse afhankelijkheidsrelatie uitgaat. Ik heb betoogd dat een lidstaat, die krachtens art. 90 lid 1 Btw-richtlijn gebruik maakt van de hoofdregel om de maatstaf van heffing bij niet-betaling te verlagen, met het oog op het neutraliteitsbeginsel (als onderdeel van het Unierecht) verplicht is om gebruik te maken van de afwijkingsbevoegdheid van art. 185 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn door ook herziening van de aftrek voor te schrijven. Omgekeerd geldt hetzelfde: de lidstaat die gevolg geeft aan de afwijkingsbevoegdheid van art. 90 lid 2 Btw-richtlijn, zou wat betreft art. 185 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn moeten volstaan met het uitgangspunt. De reden hiervoor houdt verband met de (omgekeerde evenredige) ratio van afwijkingsbepalingen (het al dan niet accepteren van een mate van onzekerheid omtrent 'niet-betaling'). De afweging hieromtrent dient voor beide bepalingen gelijk te zijn.

#### 8.4.3.1.2 Verhouding op nationaalrechtelijk niveau

Met de invoering van art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) meen ik dat er, meer dan voorheen, een nauw inhoudelijk band bestaat tussen de regels omtrent oninbare vorderingen en onbetaalde schulden. Dat de wetgever niet heeft gekozen voor gelijklopende terminologie doet aan deze visie niet af. Enkel de door de wetgever gekozen bewoordingen in art. 29 lid 5 en 8 Wet OB 1968 zorgen voor een verschil. Anders dan art. 29 lid 5 Wet OB 1968 koppelt art. 29 lid 8 Wet OB 1968 de herziening van de herziening niet aan de (eerdere) materiële herziening, maar aan de feitelijke herziening, dat wil zeggen: aan toepassing van art. 29 lid 8 Wet OB 1968 wordt enkel toegekomen als de aftrek in eerste instantie feitelijk is gecorrigeerd. Dit staat op gespannen voet met het Unierecht en het rechtskarakter van de



btw. Omdat sprake is van een sterke materiële samenhang, meen ik dat van de correcties ook een nauwe onderlinge samenhang uitgaat.

#### 8.4.3.2 Overzicht knelpunten en aanbevelingen

Uit hetgeen hiervoor omtrent de samenhang is overwogen kunnen, indachtig het rechtskarakter van de btw, de volgende knelpunten worden gedestilleerd:

- De bewoordingen en systematiek van art. 90 en 184-186 Btw-richtlijn sluiten onvoldoende op elkaar aan (al lijkt een vermeende breuk met het rechtskarakter door een nauwe formele samenhang terstond te worden weggenomen).
- De systematiek van art. 29 lid 5 Wet OB 1968 sluit niet naadloos aan op die van art. 29 lid 8 Wet OB 1968.

Derhalve zijn de volgende aanbevelingen op hun plaats, waarvan de ene is gericht tot de Uniewetgever en de andere tot de nationale wetgever:

- Art. 90 en art. 185 Btw-richtlijn qua bewoordingen volledig op elkaar aansluiten, mede met inachtneming van de hiervoor onder paragraaf 8.4.1.2 gedane aanbevelingen. Het aanleggen van een 'conditio sine qua non'-verband heeft daarbij niet mijn voorkeur.
- Toepassing van art. 29 lid 5 Wet OB 1968 koppelen aan de daadwerkelijke teruggaaf (zie paragraaf 8.4.2.1.1 voor een onderbouwing).

### 8.5 Tot besluit

Niet-betaling vormt een belangrijk leerstuk binnen de btw. Het raakt de fundamenteën waarop de btw is gebaseerd: de (subjectieve) maatstaf van heffing en het recht op aftrek. Gebleken is dat het leerstuk aanleiding geeft tot bijzonder complexe vraagstukken, die zich zelden eenzijdig laten benaderen. Dit heeft niet alleen van doen met het feit dat niet-betaling diep doordringt tot de rechtspositie van de leverancier én die van de afnemer, maar ook omdat het leerstuk nauw samenhangt met aanpalende privaatrechtelijke rechtsgebieden, zoals dat van het verbintenissenrecht, het goederenrecht en het insolventierecht. Ik heb met deze studie beoogd de btw-gevolgen van niet-betaling in kaart te brengen en een oordeel te vormen over de geldigheid en kwaliteit van het recht. Ik kom tot de eindconclusie dat het recht voldoende rekening houdt met het fenomeen van niet-betaling, maar dat er op een aantal belangrijke punten nog aardig wat winst te behalen valt. Getuige de recente wetwijziging en de hoeveelheid Europese rechtspraak die is verschenen in de afrondingsfase van dit onderzoek, kan met recht worden gesteld dat het leerstuk momenteel volop in ontwikkeling is. Ik hoop dat dit onderzoek aan deze rechtsontwikkeling bijdraagt. Tekstvoorstellen voor de in dit hoofdstuk gedane aanbevelingen zijn opgenomen in een proeve van richtlijn en proeve van wet en als bijlagen bij dit onderzoek gevoegd.



## BIJLAGE 1 PROEVE VAN RICHTLIJN

### Artikel 90

1. In geval van ~~annulering, verbreking, ontbinding~~ gehele of gedeeltelijke ongedaanmaking van de handeling, of ~~gehele of gedeeltelijk niet-betaling~~, of gehele of gedeeltelijke in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.
2. In geval van ~~gehele of gedeeltelijke niet-betaling~~ kunnen de lidstaten van lid 1 afwijken: wordt de maatstaf verhoogd, indien en voor zover de vergoeding, na toepassing van het eerste lid, alsnog geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen.

### Artikel 184

De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.

### Artikel 185

1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de BTW-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van gehele of gedeeltelijke ongedaanmaking van de handeling, in geval van geannuleerde aankopen gehele of gedeeltelijke niet-betaling of gehele of gedeeltelijke prijsvermindering nadat de handeling is verricht ~~verkregen rabatten~~.
2. In afwijking van lid 1 vindt geen herziening plaats voor door de ondernemer verrichte handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van de in artikel 16 bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.  
In geval van ~~geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal~~, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen.
3. In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling ontstaat, met inachtneming van hetgeen in voorgaande hoofdstukken van deze titel is bepaald, een nieuw recht op aftrek, indien en voor zover de vergoeding, na toepassing van het eerste lid, alsnog geheel of gedeeltelijk wordt betaald.

### Artikel 186

De lidstaten stellen nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.



## BIJLAGE 2 PROEVE VAN WET

### Artikel 29

1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de goederenlevering of dienst is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd en ontstaat voor de ondernemer in zoverre recht op teruggaaf van de door hem voldane belasting.
2. Het recht op teruggaaf ontstaat op het tijdstip waarop de annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling of de prijsvermindering met een redelijke waarschijnlijkheid komen vast te staan, met dien verstande dat in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de in rekening gebrachte vergoeding het recht op teruggaaf onder meer geacht wordt te zijn ontstaan uiterlijk één jaar na het tijdstip waarop de vergoeding opeisbaar is geworden omzetbelasting verschuldigd is geworden.
3. In afwijking van het eerste lid ontstaat bij annulering, verbreking of ontbinding van de overeenkomst tot goederenlevering of dienstverrichting en bij prijsvermindering nadat de goederenlevering of dienst is verricht geen recht op teruggaaf voor de ondernemer voor zover aan de afnemer of diens rechtverkrijgende terugbetaling wordt verricht door een ander dan de ondernemer.
4. Het bedrag van de teruggaaf wordt in mindering gebracht in de aangifte voor het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan.
5. Voor zover de vergoeding in de gevallen, bedoeld in het tweede lid, alsnog geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen nadat het de recht op teruggaaf is ontstaan verleend, wordt de ondernemer de belasting ter zake van de alsnog ontvangen vergoeding verschuldigd op het tijdstip waarop die vergoeding wordt ontvangen. Artikel 14, eerste lid, is van overeenkomstige toepassing.
6. Ingeval een ondernemer zijne vordering ter zake van de levering van goederen of diensten geheel of gedeeltelijk wordt overgedragen draagt aan een andere ondernemer, treedt deze andere ondernemer de overnemer met betrekking tot die vordering of het overgedragen gedeelte daarvan voor de toepassing van het eerste, tweede, en derde lid op het tijdstip van die overdracht in de plaats van de ondernemer die de vordering overdraagt overdrager. Wanneer de andere ondernemer overnemer ter zake van de overgenomen vordering een recht op teruggaaf verkrijgt en de teruggaaf niet eerder aan de overdrager is verleend, wordt de teruggaaf in afwijking van het vierde lid op verzoek aan de overnemer verleend. Het vijfde lid is van overeenkomstige toepassing.
7. De ondernemer die ingevolge artikel 15 belasting in aftrekrecht op aftrek heeft gebracht gehad ter zake van aan hem verrichte leveringen van goederen en diensten, wordt het afgetrokken bedrag naar evenredigheid als belasting verschuldigd op het tijdstip waarop redelijkerwijs komt vast te staan dat hij de vergoeding waarop dat bedrag betrekking heeft, niet of niet geheel zal betalen worden betaald dan wel geheel of gedeeltelijk heeft terugontvangen. De belasting wordt in ieder geval onder meer geacht verschuldigd te zijn één jaar na het opeisbaar worden van de vergoeding ontstaan van het recht op aftrek voor zover deze op dat tijdstip nog niet is betaald. Artikel 14, eerste lid, is van overeenkomstige toepassing.
8. Ingeval de ondernemer, bedoeld in het zevende lid, nadat hij de belasting, bedoeld in dat lid, heeft voldaan alsnog de vergoeding geheel of gedeeltelijk betaalt, ontstaat

voor hem op dat tijdstip opnieuw recht op aftrek van de ter zake alsnog voldane belasting als ware het belasting bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel a. Artikel 15 is van overeenkomstige toepassing, waarbij voor de toepassing van artikel 15, vierde lid, eerste volzin, de aftrek plaatsvindt overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop de belasting ter zake van de levering daarvan in rekening is gebracht. Een eventuele herziening van de aftrek ter zake van de belastingtijdvakken tussen het tijdstip waarop het recht op aftrek aanvankelijk en het tijdstip waarop dat opnieuw ontstond, geschiedt in het tijdvak waarin het recht op aftrek opnieuw ontstaat. De toepassing van de tweede en derde volzin geschiedt overeenkomstig de in de desbetreffende tijdvakken geldende wettelijke bepalingen.

9. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld waarin het eerste tot en met het vijfde, zevende en achtste lid niet van toepassing worden verklaard op bedragen die niet zijn ontvangen onderscheidenlijk betaald ten gevolge van een korting voor contante betaling.
10. Het verzoek om teruggaaf, bedoeld in het zesde lid, wordt, in afwijking van artikel 31, eerste en tweede lid, ter zake van elke vordering afzonderlijk ingediend bij de inspecteur. Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld over de vorm en de inhoud van het verzoek en de wijze waarop het verzoek wordt ingediend. Artikel 31, achtste en negende lid, zijn van overeenkomstige toepassing.

## ENGLISH SUMMARY

*Unofficial translation of the Dutch summary included in Chapter 8 of this study. For any questions or comments please feel free to contact the author at mail@bartheijnen.nl.*

### **The aim of the study**

The aim of this study is to form a value judgement on the validity and quality of European and Dutch VAT legislation in the event of non-payment. The main research question is as follows:

*How do the VAT implications of non-payment under European Union and national law relate to each other and to the legal nature of VAT, and to what extent are the VAT implications of non-payment in balance for the supplier and the customer?*

Based on this research question, the following sub-questions have been formulated:

- a) What are the VAT implications of non-payment under European Union law (**EU law**) and how do they relate to the legal nature of VAT?
- b) What are the VAT consequences of non-payment under national law and how do they relate to EU law and the legal nature of VAT?
- c) To what extent are the VAT consequences of non-payment for the supplier and for the customer balanced, both under EU law and under national law, taking into account the legal nature of VAT?

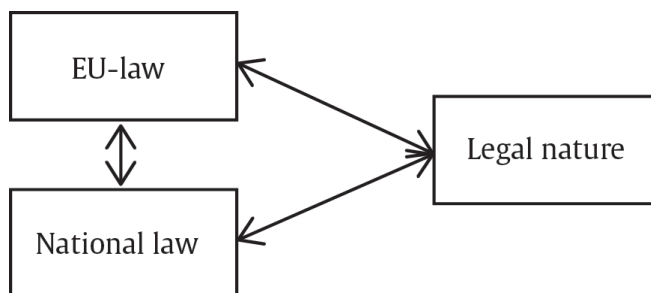
After a summary of the assessment framework, I will explain my findings for each sub-question below.

### **Assessment framework**

The assessment framework in this study has two dimensions. The first dimension concerns the relationship between national law and EU law. Although EU law has various sources of law, in this study I have mainly limited myself to the VAT Directive, the principles of secondary EU law and the principles of primary EU law (as principles of interpretation of secondary EU law). Since EU law is of a higher legal order, the validity of national law can be assessed by comparing national law with EU law. It should be noted in this respect that the principles of secondary EU law, such as the principles of consumption and neutrality, cannot act as a separate standard; their role is limited to that of a principle of interpretation. This is different in the second dimension. This dimension concerns the legal nature of VAT. Its legal nature is equivalent to the ideal image of VAT. I have noted that, in the ideal world, VAT aims to tax consumption by consumers in a way that is neutral for entrepreneurs.

Where the principles of consumption and neutrality are insufficient as principles of interpretation, they can – as the legal nature – act as a tool to assess the quality of the law.

The assessment framework used can be illustrated as follows.



The vertical arrow illustrates the first dimension of the assessment frame, referred to as the 'vertical assessment'. The horizontal/diagonal arrows indicate the second dimension, the 'horizontal assessment'.

#### **Non-payment in EU law (in answer to sub-question a)**

The VAT implications of non-payment are laid down in Article 90 of the VAT Directive and Articles 184–186 of the VAT Directive.

Article 90 of the VAT Directive deals with the position of the supplier. This provision reduces the taxable amount and creates an entitlement for the entrepreneur to a refund of VAT in cases where he does not receive, or only partially receives, the payment initially invoiced by him. The cause of this may be the 'cancellation or refusal' of the transaction (together referred to as the 'cancellation of the supply'), the 'price reduction after the supply takes place or 'non-payment'. Unlike the cancellation of the transaction and the price reduction, non-payment relates to the actual situation of the customer in which it has ceased to pay, even though it was still obliged to do so. Non-payment therefore presupposes that the parties remain obliged to fulfil their original obligations under the contract. That is to say: the supplier's obligation to perform remains unaffected and the customer remains liable for payment.

From the case law of the CJEU, it can be deduced that the category of 'non-payment' is characterised by its non-final character. Under Article 90(1) of the VAT Directive, Member States are (already) obliged to provide for a reduction of the taxable amount when there is a 'reasonable degree of probability' of a claim not being paid. It is for this reason that Article 90(2) of the VAT Directive allows Member States to completely exclude reduction of the taxable amount in the case of non-payment, by not including it in the list of cases in which the taxable amount is reduced. This would ensure that a Member State would – in retrospect – wrongly allow a reduction of the taxable amount, which would be the case if the supplier were to see his claim paid at a later date. Member States which nevertheless wish to include 'non-payment' in the list of cases in which the taxable amount is reduced, may make the uncertain cases of non-payment subject to a reasonable period of time at

the end of which the taxable amount will be reduced, but may not exclude them from adjustment. In the absence of an explicit basis of EU law, it would seem that Member States could, in such a case, impose an increase in the taxable amount in the event that the customer does pay after the taxable amount has been reduced. This view, which the CJEU has expressed in an *obiter dictum*, is sympathetic from the viewpoint of the legal nature of VAT (see below), but in my opinion contrasts sharply with primary EU law (in terms of tenability).

Any conditions imposed by Member States should only apply to formalities, i.e. being able to prove non-payment; they should not affect the substance of the provision.

The rationale of Article 90(1) of the VAT Directive is – not surprisingly – related to the fact that entrepreneurs may not be liable for more VAT than the amount that they themselves ultimately receive from their customers. As a result, the scheme essentially corresponds to the legal nature of VAT. Respect for the legal nature is, however, at odds if a Member State makes use of the derogation laid down in Article 90(2) of the VAT Directive. After all, in that case, entrepreneurs who do not receive payment should consider VAT as a cost. On the other hand, Member States that do allow a reduction of the taxable amount, subject to the possibility of providing for an additional correction (see above), will have to bear the burden in the event of 'payment at a later date'. A reduction in the taxable amount for non-payment at the end of the supply chain also conflicts with the legal nature of VAT, since goods or services are then passed on to the consumer without VAT being levied.

Articles 184-186 of the VAT Directive deal with the position of the customer. On the basis of these provisions, the VAT deduction is, in principle, adjusted and a repayment obligation arises for entrepreneurs, if goods or services procured are no longer used for VAT-taxed supplies. The adjustment rules particularly apply if there is a change of use, i.e. a 'change in the factors used to determine the amount to be deducted' (Article 185(1) of the VAT Directive). The purpose of the adjustment rules is thus to increase the precision of the deduction, which must be assessed in the light of the general rules regarding VAT deduction. The purpose of these rules is to relieve entrepreneurs of the VAT paid in connection with their economic activities. It is for this reason that an entrepreneur who fails to pay its supplier is also affected by Article 185(1) of the VAT Directive. A change in the use of the underlying goods or services is then not necessarily required.

It cannot be stated with certainty that 'non-payment' by the customer falls within the category of 'transactions remaining unpaid', as included in Article 185(2) of the VAT Directive. Although it can be argued that this category also covers the supplier, who is confronted with a non-paying customer, I believe that the arguments for including the customer in this category are sufficient to justify this conclusion. Assuming that the 'transactions that remain unpaid' are equivalent to 'non-payment' (referred to in Article 90(1) of the VAT Directive), Article 185 of the VAT Directive can be considered the opposite of Article 90 of the VAT Directive.

Article 185(2) first paragraph excludes 'non-payment' as a starting point from the adjustment rules, after which under Article 185(2) second paragraph of the VAT Directive, Member States have the option of including the event of non-payment in the adjustment rules. As far as the rationale of this option is concerned, I believe that the opposite should apply to Article 90(2) of the VAT Directive. That is to say, Member States that do not

want to accept a degree of uncertainty with regard to this category have two options at their disposal. First, they can, in line with the main rule, exclude non-payment from the adjustment rules. Secondly, using the power provided in the second paragraph of Article 185(2) of the VAT Directive, they can prescribe adjustment in the event of non-payment, but postpone the adjustment within reasonable limits in cases where the non-payment is not final or apply an additional correction in the event of 'payment at a later date'. However, in line with what has been said above, I believe that such an additional correction raises serious questions in terms of tenability.

As regards the rules to be laid down by the Member States (Article 186 of the VAT Directive), I believe I can draw a parallel to the 'conditions' meant in Article 90(1) of the VAT Directive: they may only relate to proof of non-payment and may not in any way affect the substance of the provision.

In line with my findings on Article 90 of the VAT Directive, I believe that Articles 184–186 of the VAT Directive more than adequately respect the legal nature of VAT: Articles 184–186 of the VAT Directive provide for the possibility to prevent VAT for non-paying entrepreneurs from turning out to be subsidising – while the government bears the VAT burden. In my opinion, however, respect for the legal nature of the matter does not apply if a Member State does not provide for an adjustment of the deduction in accordance with the principle, which is regrettable. The legal nature is also put under pressure when a non-paying customer, after having been confronted with an adjustment obligation, turns out to be able to pay. Except for the possibility of providing for an additional correction in the event of a 'payment at a later date', this results in an unacceptable impact of VAT for entrepreneurs from a legal point of view.

In summary, the following bottlenecks can be identified:

- Member States have the possibility to exclude 'non-payment' from the correction / adjustment rules (laid down in Article 90 and Articles 184–186 of the VAT Directive respectively).
- The correction / adjustment rules do not provide for an additional correction in the event of a 'payment at a later date'.
- Application of the VAT bad debt relief means that goods or services end up with the non-paying consumer tax-free.
- It is unclear whether the category of 'transactions remaining unpaid' under the adjustment rules also covers the non-paying customer.
- The adjustment rules are based on an opposite assumption (compared to the rules under the VAT bad debt relief).

In my opinion, the above-mentioned problems can only be resolved by active intervention by the EU legislator. In my view, it would be advisable to amend the VAT Directive on the following points:

- Introduce a mandatory correction / adjustment in case of non-payment – without optional power of derogation.
- Introduce an obligation to make an additional correction in the event of 'payment at a later date'.
- Incorporate 'non-payment' unambiguously into Article 185 of the VAT Directive.



### Non-payment in national law (in answer to sub-question b)

The VAT implications of non-payment are included in Article 29 of the Turnover Tax Act [Wet OB 1968], more specifically in paragraphs 1 to 6 and 10 and paragraphs 7 and 8.<sup>1</sup> In this study, I have dealt with every aspect of this regulation separately and subjected it to the vertical and horizontal assessment. My findings can be summarised point-by-point as follows.

The VAT implications of non-payment for the supplier are laid down in paragraphs 1 to 6 and 10 of Article 29 of the Turnover Tax Act.

Article 29(1) of the Turnover Tax Act, like its EU law equivalent of Article 90(1) of the VAT Directive, stipulates that in the event of total or partial non-payment, the taxable amount will be reduced accordingly and the supplier, to that extent, will be entitled to a refund of VAT. I have examined what is meant by 'payment or non-payment' under national law. From case law of the Supreme Court it follows that civil law (within the framework of EU law) is guiding in the interpretation of this concept. I do not consider this objectionable in the absence of any further interpretation by EU law. I have reviewed various forms of payment or non-payment. In addition to the regular payment of money by the customer to the supplier, set-off, debt rollover and debt merging should also be considered a payment within the meaning of Article 29 of the Turnover Tax Act. A payment by or to a third party may also justify such a conclusion. Unduly invoiced tax ('Article 37 VAT') is not eligible for a refund under Article 29 of the Turnover Tax Act. I do not share the legislator's view that Article 29(1) of the Turnover Tax Act only applies when the consideration has been charged (see also Article 29(2) of the Turnover Tax Act). Except for this point, Article 29(1) of the Turnover Tax Act passes the vertical and horizontal assessment with distinction.

Article 29(2) of the Turnover Tax Act stipulates when the right to a refund originates. Although this provision holds the basic principle that the right to a refund originates when non-payment is established, I believe that a reasonable application of the law – as was the case under Article 29 of the Turnover Tax Act until 2017 – means that the right to a refund must be deemed to originate *from* the moment at which it must reasonably be assumed that non-payment will not take place – in which case an entrepreneur also has some discretion. I deliberately use the word 'from', because it seems to me that an entrepreneur at a later point in time, as the non-payment becomes more certain, should still be able to realise his right to a refund, but at the latest in the period in which – with a probability bordering on certainty – it has been established that payment can no longer be claimed. Adopting this – what I call – 'dynamic moment of origination' does justice to EU law and the legal nature of VAT. The dynamic moment of origination causes me to have difficulty with the strict nature of the one-year period that is also included in Article 29(2) of the Turnover Tax Act. Based on this term, the right to a refund is deemed to originate no later than one year after the date on which the consideration became due. Although, due to a lack of supporting data, there may also be a conceptual question mark

1 Article 29 of the Turnover Tax Act 1968 was substantially amended with effect from 1 January 2017. In this study, for a good understanding of the new regulation (Article 29 of the Turnover Tax Act (as from 2017)), I also considered the meaning of the old regulation (Article 29 of the Turnover Tax Act 1968 (as from 2017)). For the sake of relevance and clarity, I will limit myself in this section to a discussion of new regulations, unless explicitly stated otherwise.

over the one-year period – it may be doubtful whether the one-year period only relates to proof of non-payment – I hold the view that entrepreneurs should still be able to submit an application for a refund in good time after the one-year period has expired. Another complication that arises in this context relates to the uncertainty regarding the liability for payment of VAT and the possibility for the parties to suspend it. In contrast to the strict deadline of one year, this shortcoming does not, in my opinion, constitute a breach of EU law or the legal nature of VAT. Nevertheless, I believe that it would have been better for the legislator to link the one-year period to a fiscally definable moment, such as the initial chargeability of VAT.

Article 29(5) of the Turnover Tax Act provides for a facility in the event of 'payment at a later date'. Under this provision, once the right to a refund has originated, an entrepreneur becomes liable to pay the VAT again to the Dutch Tax Administration if the payment has been received at a later date. With reference to what has been considered above in relation to EU law, there may be serious doubts about the validity of Article 29(5) of the Turnover Tax Act. However, the provision clearly does justice to the legal nature of VAT. If it should be assumed that Article 29(5) of the Turnover Tax Act is in accordance with EU law after all, I would have preferred the facility not to be linked to the initial right to a refund, but to the actual refund. Although I am normally very much in favour of seeking harmonisation with substantive law (and hence to the right to a refund), I believe that the dynamic moment of origination and the non-strict nature of the one-year period justify a deviation from this principle by seeking harmonisation with a formal approval, i.e. the actual refund.

Article 29(6) of the Turnover Tax Act provides for a substitution scheme in the event that a claim, including a VAT component, is transferred by one entrepreneur to another entrepreneur. When discussing this scheme, which is very similar to Article 37d of the Turnover Tax Act (the transfer of a totality of assets), I found a number of shortcomings. Firstly, there is no definition of the term 'transfer'. Secondly, I believe that the scheme is unfairly restricted to entrepreneurs. Uncertainties about these aspects are not desirable, since a substitution has an immediate effect on the price or price-setting of the claim. The main purpose of the substitution scheme is to provide a facility for the factoring practice, but it is not limited to this. In light thereof, I have considered the relationship with the 'factoring decree', as issued by the State Secretary for Finance. I used this decision as an opportunity for a civil-law excursion. I have examined whether civil law offers the possibility of separately transferring (assigning) the right to a refund. This question is particularly relevant in cases where the substitution regime does not apply. I come to the conclusion that civil-law instruments can achieve the same result, albeit that an assignment will involve much time and effort. The fact that the latter question is not only theoretical relates to the relationship between the substitution scheme and EU law. I believe that the scheme conflicts with this. Unlike Articles 19 and 29 of the VAT Directive (the transfer of a totality of assets), the VAT Directive does not provide for a substitution scheme. In my opinion, Article 29(6) of the Turnover Tax Act does not conflict with the legal nature of VAT.

Paragraphs 4, 5, 6 and 10 of Article 29 of the Turnover Tax Act contain further rules under which the right to a refund and the correction obligation in the event of 'payment at a later date' must be accounted for. Although the choices made by the legislator may be questioned from time to time, in my view there is no disagreement with EU law or with the legal nature of VAT.

All in all, I am of the opinion that the Dutch VAT bad debt relief is generally in line with EU law and to a large extent corresponds to the legal nature of VAT.

The VAT implications for the non-paying customer are set out in paragraphs 7 and 8 of the Turnover Tax Act.

Article 29(7) of the Turnover Tax Act provides that an entrepreneur, who initially deducted VAT, must repay the VAT to the Dutch Tax Administration in the event of total or partial non-payment. With this provision, the Netherlands made use of the power to derogate under Article 185(2), second paragraph, of the VAT Directive. I have argued that as far as the term '(non-)payment' is concerned, harmonisation should be sought with its definition under the application of Article 29(1) of the Turnover Tax Act, although in the case of a 'payment by a third party' there may be some doubt about the scope of application. Non-payment of 'Article 37 VAT' that has been wrongly deducted is not affected (again rightly) by Article 29(7) of the Turnover Tax Act. Unlike the VAT bad debt relief, the "correction for deducting input tax" seems to be based on a formal approach. Article 29(7) of the Turnover Tax Act only applies if an entrepreneur has actually previously deducted VAT (instead of 'has had the right to deduct VAT'). However, in line with the principles of the general adjustment scheme, I feel that a substantive approach would have been more appropriate, i.e. by linking the adjustment obligation to the actual the right to deduct VAT. Apart from this aspect, I consider the regulation to be in line with EU law and the legal nature of VAT.

Article 29(7) of the Turnover Tax Act also prescribes when the adjustment obligation originates. In this case too, I would argue that a reasonable application of the law would mean that the criterion of reasonableness described above (Article 29(2) of the Turnover Tax Act) and previously codified (Article 29(2) of the Turnover Tax Act until 2017) should be considered fully applicable. The moment of origination of debts does not only have a fiscal relevance. For many years, the question of the fiscal moment of origination has played an important role in the classification of debts under insolvency law. It should not come as a surprise that in practice Article 29(7) of the Turnover Tax Act will often go hand in hand with the bankruptcy of an entrepreneur. The qualification of debts in bankruptcy is of great importance to be able to determine the recovery position of the creditor, i.e. the Dutch Tax Administration). Three types of debt can be distinguished: (i) regular insolvency debts (these originate before bankruptcy or arise from an existing legal relationship), (ii) claims not open to verification, not being estate debts (these arise through or after the commencement of bankruptcy) and (iii) claims not open to verification, being estate debts (these also arise through or originate after the commencement of bankruptcy, but give a direct claim to the insolvent estate). I have come to the conclusion that the debt under Article 29(7) of the Turnover Tax Act in most cases results in an insolvency debt, which means that the Tax Administration can submit a claim to the receiver for verification and should be considered a highly preferential creditor of the insolvent / bankrupt. Finally, with regard to the moment of origination of the adjustment obligation, I have discussed the one-year period, which is also laid down in Article 29(7) of the Turnover Tax Act. As with Article 29(2) of the Turnover Tax Act, I questioned the strict nature of this term, which I feel to be contrary to EU law and to the legal nature of VAT. The classification under civil law of the adjustment obligation should not be inconsistent with EU law and the legal

nature of the VAT, although the Tax Administration should at all time be granted a strong recovery position.

A question that has also been occupying the insolvency practice for years is that of the extent of the adjustment obligation. Answering this question is subject to complicated calculations. I have addressed this question in the event of a composition with creditors and in case of the settlement of the insolvent estate. In the latter case in particular, there are serious doubts about the Tax Administration's practical approach, which consists of imposing an – insufficiently well-founded – additional tax assessment immediately after the liquidation has been ordered, after which it is reduced to the extent that benefits are paid. In my opinion, this approach is not in line with EU law. The legal nature of VAT, on the other hand, seems to be broadly respected. The reverse is true for the approach concerning the composition of creditors: there is no conflict with EU law, but the legal nature of VAT is undermined by the fact that the Tax Administration waives part of the debts in favour of the entrepreneur (and thus makes the debt subsidising).

Article 29(8) of the Turnover Tax Act provides that an entrepreneur who has made an adjustment on the basis of Article 29(7) of the Turnover Tax Act is eligible for a renewed right to a refund if he pays the consideration at a later date. The system differs from that of Article 29(5) of the Turnover Tax Act, in that the legislator did not opt for a substantive approach, but linked the correction to the actual adjustment of the deduction. In line with my argument under Article 29(5) of the Turnover Tax Act and assuming a non-strict character of the one-year term, I believe that the legislator is taking a correct starting point with the formal approach referred to here. Article 29(8) of the Turnover Tax Act also contains a specific process description of the way the correction must be made. In my opinion, the legislator aimed to treat the deduction equally to the deduction that would have been made – on balance, taking into account the regular adjustment(s) – without application of Article 29 of the Turnover Tax Act. Although the correction of the initial adjustment clearly does justice to the legal nature of VAT, I believe that – just like Article 29(5) of the Turnover Tax Act – its validity can be questioned in the light of EU law.

All things considered, I believe that the Dutch system of unpaid debts to a large extent conforms to EU law. Nevertheless, here too a number of important elements seem to conflict with EU law. The scheme largely respects the legal nature of VAT.

Based on the above findings, the following bottlenecks can be identified.

The validity of Article 29 of the Turnover Tax Act leaves much to be desired in the following respects:

- The application of the VAT bad debt relief is wrongly limited to cases where a consideration has been charged.
- The strict nature of the one-year period (Articles 29(2) and 7 of the Turnover Tax Act) is at odds with EU law.
- The VAT deduction adjustment requires a substantive approach and should be linked to the right to deduct VAT – instead of the actual deduction.
- The Tax Administration's approach in the settlement of the bankruptcy estate is questionable.
- The basis under EU law for the facilities in the event of 'payment at a later date' (Article 29(5) and 8 of the Turnover Tax Act) raises serious questions.

- The substitution scheme also lacks a clear basis in EU law.

The first three points also create a conflict with the legal nature of VAT. This conflict also arises where it concerns (i) the position of the Tax Administration in reaching a composition with creditors and (ii) the disadvantageous VAT position in which creditors may find themselves in the event of a compulsory composition with their debtor. In proposing a possible solution to the problems that have been identified, I will not take these two points into account. The reason for this is that the legal nature under (i) is even more at risk if the Tax Administration does not cooperate with an agreement (usually nothing remains for the entrepreneur but to file a winding-up petition) and in my opinion the problem identified under (ii) can or should be overcome by few facilities under civil law.

In my opinion, it is mainly up to the legislator to remove the above-mentioned bottlenecks. I am thinking specifically of the next steps:

- Delete the condition that the consideration must have been charged.
- Define the one-year term as a term that is not of a strict nature.
- Link the VAT deduction adjustment to the right to deduct VAT.
- The submission of a request for a derogation on the basis of Article 395(2) of the VAT Directive with regard to the correction of the adjustment in the event of a 'payment at a later stage' and the substitution scheme, whether or not at the same time as lobbying to encourage the EU legislator to amend the VAT Directive; the scope of Article 29 of the VAT Directive could also be extended in the case of the substitution scheme.

It is advisable to examine the Tax Administration's approach in the event of bankruptcy at ministerial level, whether or not in consultation with insolvency practice. The basic principle should be that the Tax Administration's approach fits within the framework of EU law and national law. An important point for attention is that the Tax Administration's additional tax assessment must correctly reflect the amount of the debt under Article 29(7) of the Turnover Tax Act. It will have to be examined what (active) role the receiver should play in this respect.

In addition, it is recommended that the following amendments are made to Article 29 of the Turnover Tax Act – which, in my opinion, is not necessarily based on a disagreement with EU law or the legal nature of VAT:

- Codifying or re-codifying the criterion of reasonableness.
- Link the commencement of the one-year period to a fiscally defined moment, such as the chargeability and the right to deduct VAT.
- Open up the substitution scheme to non-entrepreneurs and remove any uncertainty about the concept of 'transfer'.
- No longer limit the scope of Article 29(7) of the Turnover Tax Act to payments made by the entrepreneur (delete the word 'he').

### Connection between bad debts and unpaid debts (in answer to sub-question c)

The relationship between the VAT implications found above can be summarised as follows at EU and national level<sup>2</sup>.

At EU level, the VAT bad debt relief and the scheme for unpaid debts in no way represent each other's exact mirror image.

Firstly, there is no clear substantive link. There are several reasons for this. First, the wording of the provision does not fit together seamlessly. For example, Article 90(1) of the VAT Directive explicitly refers to 'non-payment', while Article 185 of the VAT Directive refers to 'transactions remaining unpaid'. Article 185 of the VAT Directive also applies different terminology to the other categories referred to in Article 90(1) of the VAT Directive. It should also be borne in mind that Article 185 of the VAT Directive, due to rational inequality (see below), has a broader scope and therefore also covers other categories such as destruction, loss and theft. As already argued, I believe that the rules to be laid down by the Member States (Article 186 of the VAT Directive) and the conditions to be applied by the Member States (Article 90(1) of the VAT Directive) are interchangeable. Second, the VAT deduction adjustment scheme is based on a broader objective. Whereas Article 90(1) of the VAT Directive only aims to bring the VAT payable by an entrepreneur into line with the VAT received by him from his customers, Articles 184-186 of the VAT Directive not only aim to align VAT deduction to the VAT paid by the customer to the supplier, but also aim to increase the accuracy of the deduction, taking into account the actual use of the procured goods or services. Third, there is systematic inequality. Unlike Article 185 of the VAT Directive, Article 90 of the VAT Directive takes as its starting point that in the event of non-payment a correction is made. Under Article 90(1) of the VAT Directive, as a starting point the taxable amount in the event of non-payment is reduced and Member States may derogate from this on the grounds of Article 90(2) of the VAT Directive. Article 185 of the VAT Directive is based on a different system. Although the main rule also seems to be that in the event of non-payment, the VAT deduction is adjusted (Article 185(1) of the VAT Directive), the first paragraph of Article 185(2) of the VAT Directive constitutes a mandatory derogation from this, so that the starting point under Article 185 of the VAT Directive is that in the event of non-payment, no adjustment will be made. The second paragraph of Article 185(2) of the VAT Directive allows Member States to derogate from this principle by prescribing adjustment. The ratio behind this inequality is unclear.

Secondly, a formal link seems also hard to find. The application of Article 90 of the VAT Directive is not made dependent on the application of Article 185 of the VAT Directive and vice versa. However, I do believe that these provisions create a strong relationship of mutual dependence. I have argued that, in view of the neutrality principle (as part of EU law), a Member State that makes use of the main rule to reduce the taxable amount in the event of non-payment under Article 90(1) of the VAT Directive is obliged to make use of the power of derogation under the second paragraph of Article 185(2) of the VAT Directive by also prescribing an adjustment of the deduction. The same applies vice versa: the Member State that complies with the power to derogate laid down in Article 90(2) of the VAT Directive should confine itself to applying the main rule as far as the first paragraph

<sup>2</sup> In this case, too, I will confine myself to a discussion of Article 29 of the Turnover Tax Act (from 2017).

of Article 185(2) of the VAT Directive is concerned. The reason for this is related to the ratio of the derogation provisions – whether or not to accept a degree of uncertainty regarding 'non-payment'. The relevant considerations should be the same for both provisions.

With the introduction of Article 29 of the Turnover Tax Act as from 2017, I believe that, more than before, there is a close substantive link between the rules on bad debts and unpaid debts. The fact that the legislator has not opted for identical terminology does not affect this view. Only the wording chosen by the legislator in Article 29(5) and (8) of the Turnover Tax Act creates a difference. Unlike Article 29(5) of the Turnover Tax Act, Article 29(8) of the Turnover Tax Act does not link the correction of the initial adjustment to the – previous – substantive adjustment, but to the actual adjustment, i.e. the application of Article 29(8) of the Turnover Tax Act is only permitted if the deduction has actually been corrected in the first instance. This is inconsistent with EU law and the legal nature of VAT.

From what has been considered above regarding the connection between bad debts and unpaid debts, the following bottlenecks can be identified, bearing in mind the legal nature of VAT:

- The wording and systems of Articles 90 and 184-186 of the VAT Directive are not sufficiently consistent, although an alleged breach of the legal nature of VAT seems to be removed immediately by means of a strong relationship of mutual dependence.
- The system provided for in Article 29(5) of the Turnover Tax Act does not fit in seamlessly with the one provided for in Article 29(8) of the Turnover Tax Act.

The following recommendations are therefore appropriate, one addressed to the EU legislator and the other to the national legislator:

- Ensure that the wording of Articles 90 and 185 of the VAT Directive are fully in line with each other, also taking into account the recommendations made earlier on.
- Link the application of Article 29(5) of the Turnover Tax Act to the actual refund.

## Finally

Non-payment is an important tenet in VAT. It touches on the foundations on which VAT is based: the (subjective) taxable amount and the right to deduct VAT. It has become apparent that the tenet gives rise to particularly complex issues, which can rarely be approached unilaterally. This has not only to do with the fact that non-payment penetrates deeply into the legal position of both the supplier and the customer, but also because the tenet is closely linked to adjoining private areas of law, such as contract law, property law and insolvency law.

The aim of this study was to assess the VAT implications of non-payment and to assess the validity and quality of law. I come to the final conclusion that the law takes sufficient account of the phenomenon of non-payment, but that there are a number of important points where there is still much to be gained.

Witnessing the recent amendment of the law and the amount of European case law that has appeared in the final phase of this study, it can be rightly stated that the tenet is currently in full development. I hope that this study will contribute to this development of law.





## LIJST VAN (VERKORT) AANGEHAALDE LITERATUUR

### **Asser/Bartels & Van Mierlo 3-IV 2013**

S.E. Bartels & A.I.M. van Mierlo (m.m.v. H.D. Ploeger), *Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 3. Vermogensrecht algemeen. Deel IV. Algemeen goederenrecht*, Deventer: Kluwer 2013.

### **Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-III 2014**

A.S. Hartkamp & C.H. Sieburgh, *Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 6. Verbintenissenrecht. Deel III. Algemeen overeenkomstenrecht*, Deventer: Kluwer 2014.

### **Asser/Houben 7-X 2015**

I.S.J. Houben, *Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 7. Bijzondere overeenkomsten. Deel X. Onbenoemde overeenkomsten*, Deventer: Kluwer 2015.

### **Asser/Sieburgh 6-I 2016**

C.H. Sieburgh, *Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 6. Verbintenissenrecht. Deel I. De verbintenis in het algemeen, eerste gedeelte*, Deventer: Kluwer 2016.

### **Asser/Sieburgh 6-II 2017**

C.H. Sieburgh, *Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 6. Verbintenissenrecht. Deel II. De verbintenis in het algemeen, tweede gedeelte*, Deventer: Kluwer 2017.

### **Beelen 2010**

S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt* (diss. Rotterdam) (reeks Fiscale Monografieën, deel 136), Deventer: Kluwer 2010.

### **Beuving 1996**

J. Beuving, *Factoring* (diss. Nijmegen) (serie Onderneming en Recht, deel 4), Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 1996.

### **Biemans 2011**

J.W.A. Biemans, *Rechtsgevolgen van stille cessie* (diss. Nijmegen) (serie Onderneming en Recht, deel 65), Deventer: Kluwer 2011.

**Bijl 1972**

D.B. Bijl, 'Wanbetaling en prijsvermindering', *WFR* 1972/477.

**Bijl 1973**

D.B. Bijl, 'Formele en materiële (omzet)belastingschuld', *WFR* 1973/289.

**Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001**

D.B. Bijl, M.E. van Hilten & D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting* (reeks Fiscale Monografieën, deel 46), Deventer: Kluwer 2001.

**Blokland 2016**

W.J. Blokland, *Omzetbelastingaspecten van ondernemingsfinanciering* (diss. Amsterdam VU) (reeks Fiscale Monografieën, deel 147), Deventer: Kluwer 2016.

**Bobeldijk e.a. 2013**

A.C.P. Bobeldijk e.a., *Fiscale aspecten bij insolventie en herstructurering* (serie Praktijkboek Insolventierecht, deel 16), Deventer: Kluwer 2013.

**Boekraad 1997**

G.A.J. Boekraad, *Afwikkeling van de faillissementsboedel* (diss. Nijmegen) (serie Onderneming en Recht, deel 9), Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 1997.

**Bomer 2012**

A.H. Bomer, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de btw* (diss. Maastricht) (serie Academisch Fiscale Beschouwingen), Deventer: Kluwer 2012.

**Bomer 2013**

A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en BTW* (serie Fed Fiscale Brochures), Deventer: Kluwer 2013.

**Bongaarts 2013**

L. Bongaarts, 'De invloed van het Europese Handvest op de btw', *Btw-bulletin* 2013/3.

**Van Boom 1993**

W.H. van Boom, 'Toekomstigheid van vorderingen (1)', *WPNR* 1993/6108, p. 699-703.

**Braun 2002**

K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW* (diss. Leiden) (reeks Fiscale Monografieën, deel 99), Deventer: Kluwer 2002.

**Cnossen 2010**

S. Cnossen, *Three VAT studies* (reeks Bijzondere Publicaties, deel 90), Den Haag: Centraal Planbureau 2010.

**Cornielje 2016**

S.B. Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese btw* (diss. Tilburg) (reeks Fiscale Monografieën, deel 146), Deventer: Kluwer 2016.

**Cursus Belastingrecht EBR**

M.L.M. van Kempen, A.C. Rijkers & S.A.W.J. Strik (red.), *Cursus Belastingrecht* (onderdeel Europees Belastingrecht), Deventer: Kluwer 2017 (online).

**Cursus Belastingrecht FB**

M.L.M. van Kempen, A.C. Rijkers & S.A.W.J. Strik (red.), *Cursus Belastingrecht* (onderdeel Formeel Belastingrecht), Deventer: Kluwer 2017 (online).

**Cursus Belastingrecht OB**

M.L.M. van Kempen, A.C. Rijkers & S.A.W.J. Strik (red.), *Cursus Belastingrecht* (onderdeel Omzetbelasting), Deventer: Kluwer 2017 (online).

**Denie 1987**

A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting* (diss. Leiden) (reeks Fiscale Monografieën, deel 43), Deventer: Kluwer 1987.

**Van Doesum 2009**

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss. Tilburg) (reeks Fiscale Monografieën, deel 133), Deventer: Kluwer 2009.

**Van Dongen 2007**

A. van Dongen, *De harmonisatie van de btw* (diss. Tilburg) (Fiscaal Wetenschappelijke reeks), Amersfoort: Sdu 2007.

**Duynstee 1981**

F. Duynstee, 'Art. 29 lid 2 Wet op de Omzetbelasting in verband met faillissement', *Advocaatenblad* 1981, p. 288-289.

**Van Eijdsen 1990**

Van Eijdsen, 'De Invorderingswet 1990', *WFR* 1990/1485.

**Van der Feltz-I**

S.C.J.J. Kortmann en N.E.D. Faber (red.), *Geschiedenis van de faillissementswet, heruitgave Geschiedenis van de Wet op het Faillissement en de Surséance van Betaling, deel I, bewerkt door mr. G.W. Baron Van der Feltz, Haarlem 1897* (serie Onderneming en Recht, deel 2-I), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994.

**Finkensieper 1983**

J.M.F. Finkensieper, 'Faillissement en omzetbelasting', *WFR* 1983/811.

**Frima 1973**

R.P.W. Frima, 'Artikel 29 Wet op de Omzetbelasting 1968 en faillissementen en surséances van ondernemers', *NJB* 1973/15, p. 446-449.

**Germann & Heijnen 2010**

J.H. Germann & B.G.A. Heijnen, 'Over ten onrechte in rekening gebrachte btw: 'Foutje, bedankt!''?', *MBB* 2010/2, p. 52-59.

**GS Burgerlijke Rechtsvordering**

P. Vlas & T.F.A. Tjong Tjin Tai (red.), *Groene Serie Burgerlijke Rechtsvordering*, Deventer: Kluwer 2017 (online).

**GS Faillissementswet**

A.J. Verdaas (red.), *Groene Serie Faillissementswet*, Deventer: Kluwer (losbladig en online).

**Heijnen 2010**

B.G.A. Heijnen, *Oninbare vorderingen in de btw bij faillissement* (serie Fed Fiscale Brochures), Deventer: Kluwer 2010.

**Heijnen 2015**

B.G.A. Heijnen, 'De btw-vordering van de Belastingdienst bij een akkoord', *Tvl* 2015/29.

**Heijnen 2017**

B.G.A. Heijnen, 'Oninbare vorderingen: de BTW-correctie gecorrigeerd', *WFR* 2017/88.

**Hijma & Olthof 2017**

J. Hijma & M.M. Olthof, *Compendium van het Nederlands vermogensrecht*, Deventer: Kluwer 2017.

**Van Hilten 1992**

M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss. Leiden) (reeks Fiscale Monografieën, deel 3), Deventer: Kluwer 1992.

**Van Hilten 2010**

M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen* (inaugurele rede Amsterdam VU), Deventer: Kluwer 2010.

**Van Hilten & Van Kesteren 2007**

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting* (Fed Fiscale Studieserie, deel 6), Deventer: Kluwer 2007.

**Van Hilten & Van Kesteren 2012**

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting* (Fed Fiscale Studieserie, deel 6), Deventer: Kluwer 2012.

**Van Hilten & Van Kesteren 2017**

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting* (Fed Fiscale Studieresie, deel 6), Deventer: Kluwer 2017.

**Van Houte 2001**

C.P.M. van Houte, 'Belastingsschulden in faillissement', *WFR* 2001/504.

**IBFD-bundel 1963**

IBFD, *The EEC Reports on Tax Harmonisation*, Amsterdam: Broos 1963.

**Joosen 1998**

E.P.M. Joosen, *Overdracht van ondernemingen uit faillissement* (diss. Tilburg), Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 1998.

**Van Kesteren 1994**

H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil* (diss. Tilburg) (Fiscaal Wetenschappelijke reeks), Deventer: Gouda Quint 1994.

**Kortmann 1989**

S.C.J.J. Kortmann, 'Staal Bankiers/Mr.Ambags q.q', *AA* 1989-1, p. 56-62.

**Kortmann/Faber 1995**

S.C.J.J. Kortmann en N.E.D. Faber (red.), *Geschiedenis van de faillissementswet, wetwijzigingen* (serie Onderneming en Recht, deel 2-III), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1995.

**Kroesen & Boevé 2006**

D. Kroesen & R. Boevé. 'Hoe secure is securitisatie voor de BTW?', *BtwBrief* 2006/20.

**De Liagre Böhl 1991**

E.W.J.H. de Liagre Böhl, *Sanering en faillissement*, Deventer: Kluwer 1991.

**Van der Maas 2006**

C.H.J. van der Maas, 'De curator en de ontvanger', in: M. Windt (red), *Faillissement en de fiscus* (serie Praktijkboek Insolventierecht, deel 5), Deventer: Kluwer 2006, p. 11-39.

**Van der Meer/Wessels & Vermeulen 2006**

G.M. van der Meer/J. Wessels & R.M. Vermeulen, 'De curator en BTW-problematiek', in: M. Windt (red), *Faillissement en de fiscus* (serie Praktijkboek Insolventierecht, deel 5), Deventer: Kluwer 2006, p. 41-69.

**Merkx 2011**

M.M.W.D. Merkx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw* (diss. Tilburg) (reeks Fiscale Monografieën, deel 137), Deventer: Kluwer 2011.

**Merkx 2016**

M.M.W.D. Merx, 'Belastingplan 2017: vereenvoudiging en reparatie in de omzetbelasting', *WFR* 2016/195.

**Van Norden 2007**

G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss. Tilburg) (reeks Fiscale Monografieën, deel 122), Deventer: Kluwer 2007.

**OECD 2012**

OECD (2012), *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administrative Issues*, OECD Publishing.

**Van Oers 2000**

M.H.M. van Oers, 'Verslag INSOLAD-congres Faillissement en Fiscus', *WFR* 2000/1854.

**Van Oers 2001**

M.H.M. van Oers, 'Omzetbelasting en onbetaalde crediteuren: tijd voor wijzigingen?', in: S.C.J.J. Kortmann (red.), *Faillissement en fiscus* (INSOLAD Jaarboek 2000), Deventer: Kluwer 2001, p. 13-30.

**Van Oers 2003**

M.H.M. van Oers, 'Wijziging Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 per 1 januari 2003', *TvI* 2003/1, p. 13-16.

**Van Oers 2004**

M.H.M. van Oers, 'De kwalificatie van belastingschulden bij een faillissement', *TFB* 2004/5, p. 4-13.

**Van Oers 2007a**

M.H.M. van Oers, *De doorstart van een NV/BV bij insolventie* (diss. Tilburg) (reeks Fiscale Monografieën, deel 122), Deventer: Kluwer 2007.

**Van Oers 2007b**

M.H.M. van Oers, 'Enkele fiscale aspecten van een insolvente onderneming', *TFO* 2007/91, p. 55-83.

**Van Oers & Verstijlen 2000**

M.H.M. van Oers & F.M.J. Verstijlen, 'Van fiscale continuïteit en faillissementsrechtelijke fixatie: de classificatie van fiscale schulden binnen faillissement', in: P.H.J. Essers e.a. (red), *Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht. Opstellen over (fiscaal) ondernemingsrecht, erfrecht en insolventierecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2000, p. 261-281.

**Otto 2000**

W.P. Otto, 'Securitisatie', *BtwBrief* 2000/19.

**Out 2003**

J.C. Out, 'Bestaande en (nog) niet bestaande vorderingen' in: F. Brandsma e.a. (red), *Groninger Opmerkingen en Mededelingen XIX*, Groningen: Stichting 'Het Groningsch Rechtshistorisch Fonds' 2002, p. 63 e.v.

**Van der Paardt 2000**

R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie* (diss. Groningen) (reeks Fiscale Monografieën, deel 94), Deventer: Kluwer 2000.

**Van der Paardt & Sparidis 2013**

R.N.G. van der Paardt & E. Sparidis, *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting* (serie Fed Fiscale Brochures), Deventer: Kluwer 2013.

**Ploeger 1972**

L.F. Ploeger, 'Het verbruik in de omzetbelasting (I)', *WFR* 1972/969.

**N.J. Polak/M. Polak 1972**

N.J. Polak, M. Polak. *M. Polak's handboek voor het Nederlandse handels- en faillissementsrecht. Deel 1. Faillissement en surséance van betaling*, Groningen: H.D. Tjeenk Willink 1972.

**De Ranitz, Kraamwinkel & Tekstra 2013**

S.H. de Ranitz, M.O. Kraamwinkel & A.J. Tekstra, 'Vereenvoudigde afwikkeling van de BTW bij faillissement', *FIP* 2013/1, p. 30-32.

**Redactie TvI 2015**

Redactie TvI, 'Voorwoord', *TvI* 2015/10.

**Reiniers 2007**

I.H.T. Reiniers, *Effecten van effectisering; BTW-consequenties van de securitisatie van hypothecaire vorderingen* (serie NOB/LOF, deel 16), Deventer: Kluwer 2007.

**Reugebrink 1984**

J. Reugebrink, 'Het rechtskarakter van de omzetbelasting', in: Leids fiscaal jaarboek 1984, Arnhem: Gouda Quint 1984, p. 87 e.v.

**Rongen 2012**

M.H.E. Rongen, *Cessie* (diss. Nijmegen) (serie Onderneming en Recht, deel 70), Deventer: Kluwer 2012.

**Soedira 2011**

A.D.W. Soedira, *Het akkoord* (diss. Nijmegen) (serie Onderneming en Recht, deel 60), Deventer: Kluwer 2011.

**Swinkels 2001**

J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss. Amsterdam UvA), Den Haag: Koninklijke Vermande 2001.

**Tekstra 1999**

A.J. Tekstra, *Fiscale aspecten van insolventies*, Lelystad: Koninklijke Vermande 1999.

**Tekstra 2013**

A.J. Tekstra, 'Drie soorten boedelschulden in faillissement', *FIP* 2013/4, p. 126-133.

**Tekstra 2017**

A.J. Tekstra, *Handboek fiscaal insolventierecht*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2017.

**Terra & Kajus 2017**

B.J.M. Terra & J. Kajus, *Commentary. A Guide to the Recast VAT Directive*, Amsterdam: IBFD 2017 (online).

**Tuk 1979**

C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968* (serie Fiscale Hand en Studietoeken, deel 5), Deventer: Kluwer 1979.

**Van de Ven & Van Esdonk 2012**

M. van de Ven en A. Van Esdonk, 'De btw-behandeling van vouchers', *MBB* 2012/9.

**Van de Ven & Van Esdonk 2016**

M. van de Ven en A. Van Esdonk, 'De btw-behandeling van vouchers, deel 2: de Voucher-richtlijn', *MBB* 2016/12.

**Verhoeven 2002**

J.J. Verhoeven, *Schuldoverneming, Een vergelijking van de schuldoverneming met de passieve schuldvernieuwing* (diss. Groningen), Deventer: Kluwer 2002.

**Verstijlen 2013**

F.M.J. Verstijlen, 'Contract en boedelschuld tussen partijautonomie en paritas', *NJB* 2013/1930.

**Vervloed 1986**

J.L.M.J. Vervloed, 'Omzetbelasting. Betaling door en aan een derde', *WFR* 1986/1724.

**Vetter 2014**

J.J. Vetter, 'Koot Beheer/Tideman qq: mogelijke gevolgen voor kwalificaties van belasting-schulden in faillissement', *TFB* 2014/4.

**Van Vliet 1983**

D.G. Van Vliet, 'Omzetbelasting bij faillissement', *WFR* 1983/1380.

**Van Vliet 2007**

D.G. Van Vliet, 'Selectief beroep op richtlijnregelingen mogelijk?', *NTFR Beschouwingen* 2007/20.



**De Vries 2004**

I. de Vries, 'Economische overdracht, altijd een escape?', *VE&O* 2004/2.4.

**Volkmaars 1979**

E.J.H. Volkmaars, 'Belastingraadgevers voor de Tweede Wereldoorlog', *WFR* 1979/1037.

**Wessels 2007**

B. Wessels, *Het akkoord* (serie Wessels Insolventierecht, deel 6), Deventer: Kluwer 2007.

**Van der Wulp 2013**

M.D.J. van der Wulp, 'Wie is de afnemer in de btw?', *BtwBrief* 2013/112.

**Van Zadelhoff 2012**

B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW* (serie Fed Fiscale Brochures), Deventer: Kluwer 2012.



## LIJST VAN AANGEHAALDE JURISPRUDENTIE

### Hof van Justitie van de EG / Hof van Justitie van de EU

HvJ 5 februari 1963, nr. C-26/62, BNB 1964/134 (Van Gend & Loos)	2.3.4
HvJ 3 juni 1964, nr. C-6/64, Jur. 1964, p. 1199 (Costa vs ENEL)	2.3.4
HvJ 3 april 1968, nr. C-28/67, BNB 1968/171 (Molkerei-Zentrale Westfalen)	2.3.1.3
HvJ 1 februari 1977, nr. C-51/76, BNB 1978/18 (Verbond van Nederlandse Ondernemingen)	2.3.1.3, 5.3.1.1
HvJ 5 februari 1981, nr. C-154/80, BNB 1981/232 (Coöperatieve Aardappelbewaarplaats)	3.3.3.5
HvJ 19 januari 1982, nr. C-8/81, Jur. 1982, p. 53 (Becker)	2.3.1.3, 3.3.5.2
HvJ 1 april 1982, nr. C-89/81, FED 1983/25 (Hong-kong trade)	2.4.2.2
HvJ 6 oktober 1982, nr. C-283/81, BNB 1982/312 (Cilfit)	2.3
HvJ 14 februari 1985, nr. C-268/83, BNB 1985/315 (Rompelman)	2.4.5.2.1, 4.3.4.3, 5.3.1.1
HvJ 26 februari 1986, nr. C-152/84, Jur. 1986, p. 723 (Marshall)	2.3.1.3
HvJ 5 mei 1986, nr. C-222/84, Jur. 1986, p. 206 (Johnston)	2.3.2.1.2
HvJ 8 oktober 1987, nr. C-80/86, NJ 1988/1029 (Kolpinghuis Nijmegen)	2.3.1.3
HvJ 8 maart 1988, nr. C-102/86, Jur. 1988, p. 1464 (Apple and Pear)	3.3.3.5
HvJ 21 juni 1988, nr. C-416/85, Jur. 1985, p. 3127 (Commissie/Verenigd Koninkrijk)	2.4.2.2
HvJ 5 juli 1988, nr. C-289/86, BNB 1988/303 (Happy Family)	2.4.5.2.4
HvJ 23 november 1988, nr. C-230/87, Jur. 1988, p. 6365 (Naturally Yours Cosmetics)	2.3.1.2
HvJ 22 juni 1989, nr. C-103/88, Jur. 1989, p. 1839 (Fratelli Constanzo)	2.3.1.3
HvJ 27 juni 1989, nr. C-50/88, FED 1990/739 (Kühne)	2.4.5.2.1
HvJ 13 juli 1989, nrs. C-93/88 en C-94/88, BNB 1989/289 (Wisselink)	2.4.1.1

HvJ 13 december 1989, nr. C-342/87, BNB 1990/237 (Genius Holding)	2.3.2.1.3, 4.3.1.1.10, 4.3.1.4, 4.3.1.6, 5.3.1.4, 5.3.2.3, 5.3.2.3.1, 4.3.1.4, 6.3.1.3
HvJ 8 februari 1990, nr. C-320/88, BNB 1990/271 (SAFE)	3.3.1.5, 4.3.1.1, 4.3.4.2, 5.3.1.1
HvJ 27 maart 1990, nr. C-126/88, FED 1990/617 (Boots Company)	3.3.3.1, 3.3.4
HvJ 13 november 1990, nr. C-106/89, NJ 1993/163 (Mar-leasing)	2.3.1.1
HvJ 13 november 1990, nr. C-331/88, Jur. 1990, p. 391 (Fédessa)	2.3.2.1.2
HvJ 4 december 1990, nr. C-186/89, V-N 1991/663, 22 (Van Tiem)	2.4.5.2.4
HvJ 11 juli 1991, nr. C-97/90, FED 1991/647 (Lennartz)	5.3.1.1, 5.3.1.2, 5.3.1.3
HvJ 25 mei 1993, nr. C-193/91, FED 1995/550 (Mohsche)	2.4.5.2.3
HvJ 20 oktober 1993, nr. C-10/92, V-N 1994/593 (Balocchi)	2.4.5.1.2
HvJ 27 oktober 1993, nr. C-281/91, V-N 1993/4006, 27 (Muys en De Winter)	3.3.3.1, 4.3.1.1.6, 4.3.1.1.7, 4.3.1.1.11, 4.3.4.5.4
HvJ 2 juni 1994, nr. C-30/93, Jur. 1994, p. I-2305 (AC-ATEL Electronics Vertriebs)	2.3
HvJ 29 februari 1996, nr. C-110/94, V-N 1996/1396, 27 (Inzo)	2.4.5.2.2
HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94, BNB 1997/32 (Mohr)	2.4.3.2
HvJ 28 maart 1996, nr. C-468/93 V-N 1996/1545, 24 (Gemeente Emmen)	2.3.1.3
HvJ 24 oktober 1996, nr. C-317/94, V-N 1996/4573 (Elida Gibbs)	2.4.2.2, 2.4.5.1.1, 2.4.5.2.1, 3.3.3.2, 3.3.3.3, 3.3.3.4, 3.3.6.1.1, 4.3.1.1.6
HvJ 26 juni 1997, nrs. C-370/95, C-371/95 en C-372/95, V-N 1997/3631, 45 (Careda, Femara, Facomare)	2.4.1.1, 2.4.2.2
HvJ 3 juli 1997, nr. C-330/95, V-N 1997/2988, 18 (Goldsmiths (Jewellers))	2.3.1.2, 3.3.1.3, 3.3.1.5, 3.3.2, 3.3.6.1.1, 3.3.6.2, 3.3.4
HvJ 18 december 1997, nr. C-384/95, V-N 1998/5.17 (Landboden)	2.4.3.2
HvJ 15 januari 1998, nr. C-37/95, V-N 1998/29.14 (Ghent Coal Terminal)	5.3.1.1, 5.3.1.3
HvJ 27 april 1999, nr. C-48/97, V-N 1999/27.15 (Kuwait Petroleum)	3.3.3.1.1, 4.3.1.1.4, 5.3.4.4

HvJ 8 juni 2000, nr. C-396/98, V-N 2000/44.21 (Schloss-strasse)	5.3.1.1, 5.3.1.3
HvJ 8 juni 2000, nr. C-400/98, V-N 2000/43.17 (Breitsohl)	5.3.1.3
HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, V-N 2000/44.20 (Midland Bank)	5.3.4.4
HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98, V-N 2000/47.16 (Schmeink & Cofreth en Strobel)	4.3.1.1.10, 4.3.1.6, 5.3.2.3.1, 6.3.1.3
HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98, V-N 2001/15.26 (Abbey National)	2.4.5.2.1, 5.3.4.4
HvJ 17 mei 2001, nrs. C-322/99 en C-323/99, V-N 2001/32.21 (Fischer & Brandenstein)	5.3, 5.3.1.2, 5.3.4.4
HvJ 29 mei 2001, nr. C-86/99, V-N 2001/35.27 (Freemans)	3.3.1.5, 3.3.3.1, 3.3.3.2, 4.3.1.1.5, 6.3.1
HvJ 22 november 2001, nr. C-184/00, V-N 2001/42.16 (Office des Produits Wallons)	4.3.1.1.1
HvJ 11 juli 2002, nr. C-62/00, BNB 2006/72 (Marks & Spencer)	2.3.1.3
HvJ 15 oktober 2002, nr. C-427/98, V-N 2002/54.22 (Commissie/Duitsland)	2.4.2.2, 3.3.3.3
HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00, V-N 2003/9.19 (Maierhofer)	4.3.1.1
HvJ 16 januari 2003, nr. C-398/99, V-N 2003/7.23 (Yorkshire Co-operatives)	3.3.3.3
HvJ 23 juni 2003, nr. C-301/01, V-N 2003/34.13 (MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring.)	4.3.4.3, 4.3.4.4.2
HvJ 6 november 2003, nrs. C-78 t/m 80/02, V-N 2003/58.17 (Maria Karageorgou e.a.)	4.3.1.4
HvJ 29 april 2004, nr. C-152/02, V-N 2004/31.18 (Terra Baubedarf-Handel)	1.2.1
HvJ 5 oktober 2004, nrs. C-397/01 t/m C-403/01, AB 2005/16 (Pfeiffer e.a.)	2.3.1.1
HvJ 3 maart 2005, nr. C-32/03, V-N 2005/15.8 (FINI H)	4.3.4.3
HvJ 8 december 2005, nr. C-280/04, V-N 2005/60.21 (Jyske Finans)	3.2
HvJ 15 december 2005, nr. C-63/04, V-N 2005/61.19 (Centralan)	5.3.1.1, 5.3.1.3, 5.3.4.2
HvJ 21 februari 2006, nr. C-419/02, BNB 2006/172 (BUPA Hospitals)	3.3.1.5, 4.3.1.1.6, 4.3.4.5.4, 5.3.2.3.1, 6.3.2.2.2
HvJ 30 maart 2006, nr. C-184/04, V-N 2006/18.25 (Uuden-kaupungin kaupunki)	5.3, 5.3.1.2
HvJ 27 april 2006, nrs. C 443/04 en C 444/04, BNB 2006/256 (Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen)	2.4.5.1.1, 2.4.5.2.4, 2.4.5.2.5

HvJ 3 oktober 2006, nr. C-475/03, V-N 2006/52.20 (Banca popolare di Cremona)	2.4.2.2
HvJ 15 maart 2007, nr. C-35/05, V-N 2007/15.10 (Reemtsma)	2.3.2.1.3, 4.3.5.4, 5.3.2.4, 6.3.1.3
HvJ 18 juli 2007, nr. C-277/05, V-N 2007/34.25 (Société thermale d'Eugénie-les-Bains)	5.3.2.4
HvJ 11 oktober 2007, nrs. C-283/06 en C-312/06 (Kölgáz e.a.)	2.4.2.2
HvJ 21 februari 2008, nr. C-271/06, V-N 2008/11.16 (Netto Supermarkt)	2.3.2.1.2
HvJ 13 maart 2008, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20 (Securenta)	5.3.1.2, 5.3.1
HvJ 10 april 2008, nr. C-309/06, V-N 2008/21.22 (Marks & Spencer)	2.4.5.2
HvJ 10 juli 2008, nr. C-484/06, V-N 2008/41.23 (Koninklijke Ahold)	2.4.5.1.1
HvJ 17 juli 2008, nr. C-132/06, V-N 2008/39.15 (Commissie/ Italië)	6.3.3.1.3
HvJ 12 februari 2009, nr. C-515/07, V-N 2009/9.27 (VNLTO)	5.3.1.2
HvJ 5 maart 2009, nr. C-302/07, V-N 2009/12.13 (Wetherspoen)	2.4.5.1.1
HvJ 18 juni 2009, nr. C-566/07, BNB 2009/291 (Stadeco)	3.3.5.1, 4.3.1.1.10, 4.3.1.4, 4.3.1.6, 5.3.2.3.1
HvJ 29 oktober 2009, nr. C-174/08, V-N 2009/56.14 (NCC Construction Danmark)	2.3.1.2
HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08, V-N 2009/56.13 (AB SKF)	2.4.5.2.1, 2.4.5.2.4, 2.4.5.2.5, 5.3.4.4
HvJ 1 juli 2010, nr. C-194/08, JAR 2010/200 (Gassmayr)	2.3.1.3
HvJ 22 december 2010, nr. C-277/09, V-N 2011/8.19 (RBS Deutschland)	2.4.5.2.1
HvJ 27 januari 2011, nr. C-489/09, V-N 2011/11.19 (Vandoorne)	2.4.4.1, 3.3.2.1, 3.3.4, 3.4
HvJ 28 juli 2011, nr. C-274/10, V-N 2011/39.18 (Commissie/ Hongarije)	2.4.5.2.1, 2.3.1.2, 3.3.4, 3.3.6.4, 3.3.5.1, 4.3.4.5.4
HvJ 27 oktober 2011, nr. C-93/10, V-N 2011/55.17 (GFKL Financial Services)	4.3.4.3
HvJ 10 november 2011, nr. C-259/10 en C-260/10, V-N 2011/62.20 (Rank Group)	2.4.5.2.4
HvJ 10 november 2011, nr. C-444/10, V-N 2011/63.16 (Christel Schriever)	2.4.5.2.2
HvJ 26 januari 2012, nr. C-588/10, V-N 2012/11.21 (Kraft Foods Polska)	1.5, 3.3.4, 3.3.5.1, 3.3.6.2, 3.3.6.1.1, 4.3.5.4

Hvj 16 februari 2012, nr. C-118/11, V-N 2012/17.18 (Eon Aset Menidjmont)	3.3.1.2, 5.3.1.1, 5.3.1.3, 5.3.3.2, 5.3.4.4
Hvj 3 mei 2012, nr. C-520/10, V-N 2012/27.10 (Lebara)	2.4.2.2
Hvj 19 juni 2012, nr. C-334/10, BNB 2012/271 (X)	5.3.1.1, 5.3.1.3
Hvj 9 juli 2012, nr. C-44/11, V-N 2012/42.15 (Deutsche Bank)	2.4.6
Hvj 4 oktober 2012, nr. C-550/11, V-N 2012/54.14 (PIGI)	1.5, 2.3.1, 5.3.3.1, 5.3.3.2, 5.3.4.3, 7.2.2.1.1
Hvj 18 oktober 2012, nr. C-234/11, V-N 2012/56.13 (TETS Haskovo)	1.5, 5.3.1.1, 5.3.1.3, 5.3.2, 5.3.2.1, 5.3.2.2, 5.3.3, 5.3.4.2
Hvj 15 november 2012, nr. C-174/11, V-N 2012/60.18 (Zimmermann)	2.4.6
Hvj 29 november 2012, nr. C-257/11, V-N 2013/2.20 (Gran Via Moinești)	1.5, 5.3.1.3, 5.3.2.2, 5.3.3
Hvj 19 december 2012, nr. C-310/11, V-N 2013/11.15 (Grattan)	1.5, 2.4.5.1.1, 2.4.5.2.5, 3.3.3.2, 3.3.6.4, 3.4, 4.3.1.1.6, 4.3.3.3
Hvj 31 januari 2013, nr. C-642/11, V-N 2013/15.18 (Stroy Trans)	5.3.2.3, 5.3.2.3.1, 4.3.1.6, 5.3.2.3.1
Hvj 21 februari 2013, nr. C-104/12, V-N 2013/17.18 (Wolfram Becker)	5.3.4.4
Hvj 7 maart 2013, nr. C-424/11, V-N 2013/28.17 (Wheels Common Investment Fund Trustees)	2.4.5.2.2, 2.4.5.2.3
Hvj 11 april 2013, nr. C-138/12, V-N 2013/20.15 (Rusedspred)	4.3.1.1.10, 4.3.1.4, 5.3.2.3.1
Hvj 25 april 2013, nr. C-480/10, V-N 2013/24.15 (Commissie/ Zweden)	2.3.1.2
Hvj 16 mei 2013, nr. C-169/12, V-N 2013/32.24 (TNT Express)	4.3.1.1.6
Hvj 18 juli 2013, nr. C-26/12, V-N 2013/30.21.15 (PPG Holdings)	2.4.6, 3.3.3.4
Hvj 18 juli 2013, nr. C-78/12, V-N 2013/49.16 (Evita-K)	1.5, 5.2, 5.3.1.4, 5.3.2.3, 5.3.4.4, 6.3.1.2
Hvj 12 september 2013, nr. C-388/11, V-N 2013/48.15 (Le Crédit Lyonnais)	2.4.6
Hvj 28 november 2013, nr. C-319/12, V-N 2014/7.16 (MDDP)	2.3.1.3, 3.3.2.2
Hvj 16 januari 2014, nr. C-300/12, V-N 2014/9.15 (Ibero Tours)	3.3.3.1, 3.3.5.2
Hvj 6 februari 2014, nr. C-424/12, V-N 2014/11.18 (Fatorie)	1.5, 2.3.2.1.1, 2.3.2.1.3, 6.3.1.3

HvJ 13 maart 2014, nr. C-107/13, V-N 2014/16.21 (FIRIN), pt. 34	1.5, 3.3.1.5, 4.3.1.1.6, 4.3.4.5.4, 5.3.2.3, 5.3.2.3.1, 5.3.2.4, 5.3.3.2, 5.3.4.2, 5.3.4.3, 5.3.4.4, 6.3.2.2.2, 7.2.1.1, 7.2.2.3
HvJ 13 maart 2014, nr. C-204/13, V-N 2014/16.22 (Malburg)	2.4.6
HvJ 15 mei 2014, nr. C-337/13, V-N 2014/27.21 (Almos)	1.5, 2.3.1.3, 3.3.1.1, 3.3.1.3, 3.3.2, 3.3.3.1, 3.3.4, 3.3.5.2, 3.3.6.1, 3.3.6.2, 3.3.6.2.2, 3.3.6.4, 4.3.5.4, 5.3.3.1, 5.3.5, 7.2.2.1.1, 7.2.4
HvJ 17 juli 2014, nr. C-438/13, V-N 2014/40.20 (BCR Leasing)	1.5, 5.3.3.2
HvJ 3 september 2014, nr. C-589/12, V-N 2014/50.17 (GMAC)	1.5, 3.3.1.5, 3.3.2.2, 3.3.3.1
HvJ 25 februari 2015, nrs. C-144/13, C-154/13 en C-160/13, V-N 2015/14.18 (VDP Dental Laboraties)	3.3.2.2
HvJ 2 juli 2015, nr. C-209/14, V-N 2015/34.21 (NLB Leasing)	1.5, 3.3.1.1, 3.3.1.2, 3.3.2, 3.3.2.2, 3.3.3.1
HvJ 2 juli 2015, nr. C-334/14, V-N 2015/33.21 (De Fruytier)	2.4.6
HvJ 16 juli 2015, nrs. C-108/14 en C-109/14, V-N 2015/44.18 (Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrts)	2.3.1.2
HvJ 22 oktober 2015, nr. C-264/14, V-N 2015/59.15 (Hedqvist)	3.2
HvJ 23 december 2015, nrs. C-250/14 en C-289/14, V-N 2016/2.12 (Air France-KLM en Hop!-Brit Air)	5.3.2.4
HvJ 18 februari 2016, nr. C-176/13 P (Bank Melat)	2.3.3
HvJ 7 april 2016, nr. C-546/14, V-N 2016/22.14 (Degano Trasporti)	1.5, 6.3.2.4, 6.3.3.1.3, 7.2.2.1.1
HvJ 9 juni 2016, nr. C-332/14, V-N 2016/32.16 (Wolfgang und Dr Wilfried Rey)	1.5, 5.2, 5.3.1.1, 5.3.2, 5.3.4.4
HvJ 16 juni 2016, nr. C-186/15, H&I 2016/413 (Kreissparkasse Wiedenbrück)	5.2, 5.3.4.4
HvJ 16 maart 2017, nr. C-493/15, V-N 2017/17.17 (Marco Identi)	1.5, 6.3.2.4, 6.3.3.1.3, 7.2.2.1.1
HvJ 26 april 2017, nr. C-564/15, V-N 2017/37.23 (Farkas)	2.3.2.1.3, 5.3.2.4, 6.3.1.3
HvJ 17 mei 2017, nr. C-48/16 (ERGO)	3.2
HvJ 21 september 2017, nr. C-326/15, V-N 2017/49.15 (DNB Banka)	2.3.1.3, 2.4.2.2
HvJ 4 oktober 2017, nr. C-164/16, V-N 2017/55.12 (Mercedes-Benz Financial Services)	3.3.1.2, 4.3.1.1.10, 5.3.3.2



HvJ 12 oktober 2017, nr. C-404/16, V-N 2017/51.14 (Lombard)	1.2.5, 1.5, 3.2, 3.3.1.3, 3.3.2, 3.3.2.2, 3.3.5.2, 3.3.6.1, 3.3.6.1.1, 3.3.6.2
HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, V-N Vandaag 2017/2753 (Enzo di Maura)	1.2.5, 1.5, 2.3, 2.3.2.1.2, 2.3.3, 3.3.6.1, 3.3.6.1.1, 3.3.6.2.1, 3.3.6.4, 3.4, 4.2.7, 4.3.3.3, 5.3.4.3, 5.3.5
HvJ 20 december 2017, nr. C-462/16, V-N Vandaag 2017/3001 (Boehringer)	1.5, 3.3.3.4

### Hoge Raad der Nederlanden

HR 6 mei 1898, W. 7121	4.3.2.1.2
HR 31 december 1909, W. 8957	4.3.2.1.2
HR 30 januari 1920, NJ 1920/232	6.3.3.1
HR 26 april 1923, NJ 1923/833	6.3.2.2.1
HR 28 november 1930, NJ 1931/253	6.3.2.2.1
HR 30 september 1955, NJ 1956/319	4.3.2.1.2
HR 26 maart 1976, NJ 1977/612	4.3.4.5.5
HR 22 november 1978, BNB 1979/70	4.3.1.1.1
HR 13 maart 1981, NJ 1981/635	4.3.1.1
HR 18 maart 1983, NJ 1983/568	4.3.2.1.2
HR 6 mei 1983, NJ 1984/228	6.3.2.2.1
HR 2 mei 1984, BNB 1984/295	2.4.2.1, 4.3.1.1
HR 11 oktober 1985, NJ 1986/68	4.3.4.5.4
HR 16 mei 1986, NJ 1986/637	4.3.2.1.2
HR 26 november 1986, BNB 1987/305	4.3.1.1.6
HR 9 mei 1990, BNB 1990/238	6.3.1.3
HR 29 augustus 1990, BNB 1990/296	4.3.1.2
HR 28 september 1990, NJ 1991/305	4.3.2.1.2, 6.3.2.2.1, 6.3.2.2.2
HR 19 december 1990, BNB 1991/58	4.3.1.1.3, 6.3.2.3.1, 7.3.2.1, 7.3.2.2
HR 23 januari 1991, BNB 1991/64	6.3.1.2
HR 6 maart 1991, BNB 1992/219	4.3.1.4
HR 22 mei 1991, BNB 1991, 290	4.3.2.2.2
HR 22 mei 1991, BNB 1991/208	4.3.4.1
HR 4 september 1991, BNB 1991/315	4.3.1.1.5, 4.3.1.1.9, 4.3.1.1.10, 4.3.2.1, 4.3.2.1.1, 7.3.1.1, 4.2.7, 4.3

HR 2 oktober 1991, BNB 1991/322	4.3.1.1.6
HR 23 oktober 1991, BNB 1991/357	4.3.1.4
HR 4 december 1991, BNB 1992/37	3.3.3.5
HR 18 december 1991, BNB 1992/131	4.3.1.1.2
HR 31 januari 1992, V-N 1993/2685, 23	4.3.1.1.4
HR 17 februari 1993, BNB 1993/125	3.3.3.5, 4.3.1.1.6, 4.3.1.1.7
HR 19 mei 1993, BNB 1993/243	4.3.2.1
HR 12 november 1993, NJ 1994/229	6.3.2.2.1
HR 2 maart 1994, BNB 1994/125	4.3.2.1.1, 7.3.1.1
HR 29 maart 1995, BNB 1996/244	4.3.1.1.4, 4.3.1.1.8, 4.3.1.1.9, 4.3.4, 4.3.1.1.10, 4.3.3
HR 1 juli 1997, BNB 1997/368	6.3.2.2.2
HR 26 juni 1998, NJ 1998/745	4.3.4.5.4, 6.3.2.2.2
HR 24 augustus 1999, BNB 1999/393	4.3.1.1.4, 4.3.1.1.5, 4.3.1.1.8, 4.3.1.1.10
HR 6 december 2000, BNB 2001/101	2.3.1.3
HR 28 november 2003, NJ 2004/81	4.3.4.5.4, 6.3.2.2.2
HR 12 maart 2004, nr. 38.910, BNB 2004/215	4.3.1.1.4, 4.3.1.1.5
HR 2 april 2004, NJ 2004/656	4.3.1.1.9
HR 18 juni 2004, NJ 2004/617	6.3.2.2.1
HR 22 oktober 2004, BNB 2005/11	4.3.1.1.3, 4.3.2.1.1
HR 12 augustus 2005, JOR 2005/257	6.3.3.1
HR 30 maart 2007, BNB 2007/186	3.3.3.5, 4.3.1.1.4, 4.3.1.1.5
HR 8 februari 2008, BNB 2008/126	4.3.1.1.4, 4.3.1.1.5, 4.3.1.1.10, 4.3.1.4, 6.3.1.3
HR 27 juni 2008, BNB 2008/214	4.3.1.1.7, 4.3.1.4
HR 11 juli 2008, BNB 2008/283	4.3.1.1.7, 4.3.1.1.7, 4.3.2.2.2, 4.3.3, 4.3.3.4, 5.3.4.3, 7.1
HR 16 oktober 2009, BNB 2009/134	4.3.4.4.3, 4.3.4.5.1
HR 16 oktober 2009, BNB 2009/314	4.3.1.1.1, 4.3.4.2, 4.3.4.4.2, 6.3.1.1
HR 16 oktober 2009, BNB 2010/208	4.3.1.1.3, 4.3.2.1.1, 4.3.5.1, 6.3.2.1.1
HR 16 oktober 2009, JOR 2010, 35	4.3.1.1.1, 4.3.4.5.1
HR 15 januari 2010, BNB 2010/82	3.3.3.1, 3.3.3.5, 4.3.1.1.6
HR 14 september 2012, BNB 2012/278	4.3.1.1.1, 4.3.1.4
HR 15 maart 2013, BNB 2013/131	6.3.2.2.1
HR 19 april 2013, JOR 2013/224	4.3.2.1.2, 6.3.2.2.1

HR 19 april 2013, JOR 2013/244	6.3.2.2.1
HR 24 oktober 2013, BNB 2004/44	6.3.2.1.1
HR 20 december 2013, NJB 2014/94	4.3.1.1.9
HR 10 januari 2014, BNB 2014/88	4.3.1.1.1
HR 7 februari 2014, BNB 2014/73	3.3.4, 4.3.2.1.1
HR 19 september 2014, BNB 2015/183	3.3.4
HR 21 oktober 2014, BNB 2015/215	2.3.1.2
HR 29 mei 2015, BNB 2015/183	4.3.1.1.5, 4.3.5.1, 4.3.1.1.6, 4.3.5.1
HR 29 mei 2015, FED 2015/88	3.3.2, 4.3.1.1.6, 4.3.5.4
HR 16 oktober 2015, NJ 2016/48	4.3.4.5.5
HR 4 maart 2016, BNB 2016/106	4.3.1.4
HR 4 maart 2016, FED 2016/58	4.3.1.4
HR 18 maart 2016, BNB 2016/97	2.3.3
HR 15 april 2016, NJ 2016/289	6.3.2.2.2
HR 12 augustus 2016, BNB 2016/206	4.3.4.6
HR 24 maart 2017, JOR 2017/183	4.3.2.1.2
HR 24 maart 2017, JOR 2017/209	6.3.3.1
HR 31 maart 2017, JOR 2017/211	6.3.2.2.1
HR 13 oktober 2017, nr. 17/01773	4.3.4.5.4, 4.3.4.5.5, 6.3.2.2.1, 6.3.2.2.2
HR 15 december 2017, nr. 17/03203	6.3.2.2.1

## **Gerechtshoven**

Hof Amsterdam 17 februari 1981, BNB 1982/167	7.3.2.1
Hof Amsterdam 11 april 1989, V-N 1990/1789, 1.4	4.3.4.1, 4.3.4.5.1, 4.3.4.5.2
Hof Amsterdam 2 september 1992, V-N 1993/1913, 21	4.3.3, 6.3.4
Hof Amsterdam 27 januari 1998, Infobulletin 1998/343	6.3.2.1.1
Hof Amsterdam 17 maart 2009, V-N 2009/32.19	4.3.1.1.7, 4.3.1.4
Hof Amsterdam 8 april 2010, V-N 2010/34.1.3	4.3.1.1.7
Hof Amsterdam 4 april 2013, V-N 2013/30.2.3	4.3.5.1
Hof Amsterdam 23 april 2015, FutD 2015/1429	4.3.4.6
Hof Arnhem 18 november 1982, BNB 1984/68	4.3.1.1.2
Hof Arnhem 22 maart 1983, BNB 1984/207	4.3.2.2.2
Hof Arnhem 2 juni 1983, V-N 1984/1526, 21	6.3.1.1
Hof Arnhem 21 juni 1996, rol.nr. 95/0081	6.3.3.2.1, 6.3.2.2.2
Hof Arnhem 28 augustus 2003, nr. 01/2117	4.3.1.1.3
Hof Arnhem 15 december 2005, V-N 2006/17.4.7	4.3.1.1.4
Hof Arnhem 26 januari 2010, V-N 2010/28.1.4	4.3.1.1.9
Hof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, V-N 2014/59.18	4.3.2.2.2

Hof Den Bosch 14 mei 2004, V-N 2004/59.19	4.3.1.1.7
Hof Den Bosch 20 december 2005, V-N 2005/17.18	6.3.2.2.2
Hof Den Bosch 15 november 2007, V-N 2008/22.1.4	4.3.1.1.3, 4.3.2.1.1
Hof Den Bosch 3 januari 2008, V-N 2008/49.2.1	4.3.1.1.1, 4.3.4.5.1
Hof Den Bosch 8 september 2009, JOR 2010/32	4.3.4.5.4, 6.3.2.2.2
Hof Den Bosch 24 juni 2011, NTFR 2011/2196	6.3.1.3
Hof Den Bosch 11 oktober 2012, NTFR 2012/2509	4.3.1.1.3
Hof Den Bosch 18 augustus 2015, RCR 2015/83	4.3.1.1.9
Hof Den Bosch 3 juni 2016, V-N 2016/50.15	4.3.1.1.5
Hof Den Haag 8 september 1982, BNB 1985/150	4.3.1.1.7
Hof Den Haag 12 april 1989, V-N 1990/3323, 25	4.3.1.1.7
Hof Den Haag 7 februari 1990, JOB 1990/52	4.3.1.4
Hof Den Haag 23 maart 1990, V-N 1990/2209, 19	4.3.1.1.7
Hof Den Haag 31 juli 1996, V-N 1996/4883, 25	7.3.2.1
Hof Den Haag 11 juni 1998, V-N 1999/28.19	4.3.1.1.11
Hof Den Haag 17 januari 2003, V-N 2003/29.25	4.3.1.4
Hof Den Haag 28 april 2006, nr. 04/2316	4.3.1.1.7
Hof Den Haag 13 april 2012, V-N 2012/45.21.14	4.3.3, 6.3.2.1.1, 6.3.3.2.1, 6.3.4
Hof Leeuwarden 11 oktober 2011, V-N 2011/66.2.4	4.3.1.1.7

## Rechtbanken

Rechtbank Arnhem 22 december 2008, V-N 2009/26.2.4	4.3.1.1.9
Rechtbank Den Haag 30 augustus 2012, V-N 60.23.6	4.3.1.1.4, 4.3.1.1.6
Rechtbank Amsterdam 13 november 2012, V-N 2003/6.21	4.3.4.6
Rechtbank Breda 20 december 2012, NTFR 2013/977	4.3.1.4
Rechtbank Gelderland 16 september 2014, V-N 2015/33.25.26	4.3.1.1.7
Rechtbank Oost-Brabant 19 februari 2015, JOR 2015/124	4.3.4.5.6
Rechtbank Zeeland-West Brabant 19 november 2015, V-N 2016/13.3.2	4.3.1.1.7
Rechtbank Amsterdam 22 maart 2017, JOR 2017/145	6.3.2.2.1
Rechtbank Overijssel 5 april 2017, JOR 2017/220	6.3.2.2.2
Rechtbank Den Haag 30 juni 2017, V-N 2017/62.2.4	4.3.1.4, 4.3.5
Rechtbank Amsterdam 5 juli 2017, JOR 2017/280	6.3.2.2.1

## TREFWOORDENREGISTER

### A

ABC-rapport	2.4.4.2.1
afstand	
- om baat	4.3.1.1.4
- om niet	4.3.1.1.4
af trek van btw	5.3.1
- ontstaan van het recht op aftrek	5.3.1.1
- daadwerkelijke gebruik	5.3.1.1
- herziening van de aftrek	5.3.1
- omvang van de initiële aftrek	5.3.1.1
- voorgenomen gebruik	5.3.1.1
afwijkingmogelijkheid	3.3.6
- niet-betaling	3.3.6
- onbetaald gebleven handelingen	5.3.5
akkoord	6.3.3.1
- crediteurenakkoord	6.3.3.1
- debt-to-equity swap	6.3.3.1.5
- dwangakkoord	6.3.3.1
- faillissementsakkoord	6.3.3.1
- fiscaal voorrecht	6.3.3.1.1
- gerechtelijk akkoord	6.3.3.1
- liquidatieakkoord	6.3.3.1
- onderhands akkoord	6.3.3.1
- overnameconstructie	6.3.3.1.5
- percentageakkoord	6.3.3.1
- positie Belastingdienst	6.3.3.1.1
- schuldeisersakkoord	4.3.1.1.4
- surseanceakkoord	6.3.3.1
annulering, verbreking en ontbinding van de handeling	3.3.1
art. 37-btw	4.3.1.4, 6.3.1.3
art. 203-btw	5.3.2.3.1

### B

Belastingplan 2017	4.2.6
beschikkingsbevoegdheid	4.3.4.5.4
bestaande rechtsverhouding	4.3.4.5.5

betaling alsnog	3.3.6.4, 4.3.3, 5.3.5, 6.3.4
betaling door een derde (boedel)schulden	4.3.1.1.1 6.3.2.2.1
<b>C</b>	
cessie van het recht op teruggaaf	4.3.4.5
– beschikkingsbevoegdheid	4.3.4.5.4
– bestaande rechtsverhouding	4.3.4.5.5
– debitor cessus	4.3.4.5.5
– geldige titel	4.3.4.5.3
– instemmingsvereiste Belastingdienst	4.3.4.5.6
– leveringshandeling	4.3.4.5.5
– openbare cessie	4.3.4.5.5
– overdraagbaarheid	4.3.4.5.2
– retrocessie	4.3.4.4.1
– stille cessie	4.3.4.5.5
– vorderingsrecht	4.3.4.5.4
communautaire middelen	6.3.3.1.2
compensatie	4.3.1.1.3
correctie vooraftek	6.2
– faillissementsrechtelijke status	6.3.2.2, 6.3.2.2.2
– herziening van de correctie vooraftek	6.3.4
– omvang correctie vooraftek	6.3.3
– ontstaansmoment correctie vooraftek	6.3.2
crediteurenakkoord	6.3.3.1
cumulatief cascadestelsel	2.2
<b>D</b>	
de éénjaarstermijn	6.3.2.3, 4.3.2.2
– fataal karakter	4.3.2.2.1, 6.3.2.3.1
– opeisbaarheid	4.3.2.2.2, 6.3.2.3.2
debitor cessus	4.3.4.5.5
debt-to-equity swap	6.3.3.1.5
diefstal	5.3.2, 5.3.3
droste-effect	6.3.3.2.2
dwangakkoord	6.3.3.1
dynamische ontstaansmoment	4.3.2.1.1, 6.3.2.2.2
<b>E</b>	
eigen middelen (van de EU)	6.3.3.1.3
Exemption Gap	1.4.2

**F**

fabrikantenbelasting	2.2
factoring	4.3.4.4
factuurstelsel	1.2.3
faillissement	4.3.2.1.2
– Herijking Faillissementsrecht	6.3.3.2.3
– kwalificatie herzieningsverplichting	6.3.2.2.2
– modernisering faillissementsprocedure	6.3.3.2.3
– wetsvoorstel continuïteit ondernemingen	6.3.3.2.3
faillissementsakkoord	6.3.3.1
faillissementsschuld	6.3.2.2.1
FFC-rapport	2.4.4.2.2
finale kwijting	4.3.1.1.9, 6.3.3.1

**G**

geannuleerde aankopen	5.3.2, 5.3.4, 5.3.4.1
gehele of gedeeltelijke niet-betaling	3.3.2
geldige titel	4.3.4.5.3
gerechtelijk akkoord	6.3.3.1

**H**

Herijking Faillissementsrecht	6.3.3.2.3
herziening bij de leverancier	5.3.4.4
herziening van de aftrek	5.3.1
– daadwerkelijke gebruik	5.3.1.1
– diefstal	5.3.2
– geannuleerde aankopen	5.3.2
– gewijzigde omstandigheden	5.3.1.1
– herziening bij de leverancier	5.3.4.4
– niet-betaling	5.3.4.2
– nog niet bekende omstandigheden	5.3.1.1
– onbetaald gebleven handelingen	5.3.2
– prestatie blijft uit	5.3.2.3
– verkregen rabatten	5.3.2
– verlies	5.3.2
– vernietiging	5.3.2
– voorgenomen gebruik	5.3.1.1
– wijzigingen in de elementen voor de aftrek	5.3.2
herziening van de correctie vooraftek	6.3.4
herziening van het recht op teruggaaf	4.3.3

**I**

imputatievoorschriften	4.3.1.1.11
indeplaatstredingsregeling	4.3.4

– cessie van het recht op teruggaaf	4.3.4.5
– factoring	4.3.4.4
– het begrip ‘overdragen’	4.3.4.2
– het factoorbesluit	4.3.4.4.3
– nevenrecht	4.3.4.5.1
– schuldovernemng	4.3.4.6
insolventie	1.1
instemmingsvereiste Belastingdienst	4.3.4.5.6
internetconsultatie	4.2.5, 6.2.2
inwendige neutraliteit	2.4.5.1.2
<b>K</b>	
‘kan’-bepaling	2.3.1.2, 2.3.1.3
– rechtstreekse werking	2.3.1.3
– richtlijnconforme interpretatie	2.3.1.1
kasstelsel	1.2.3
kwalificatie herzieningsverplichting	6.3.2.2.2
kwijting	4.3.1.1.9
kwijtschelding	1.2.4, 4.3.1.1.4, 4.3.1.1.6,
	6.3.3.1.1
– partiële kwijtschelding	1.2.4
<b>L</b>	
Leidraad Invordering	6.3.2.2.1
leveringshandeling	4.3.4.5.5
liquidatieakkoord	6.3.3.1
<b>M</b>	
maatstaf van heffing	3.3.4
misbruik van recht	2.3.2.1
modernisering faillissementsprocedure	6.3.3.2.3
<b>N</b>	
nevenrecht	4.3.4.5.1
niet-betaling	1.2.4, 5.3.4.2
– afstand om baat	4.3.1.1.4
– afstand om niet	4.3.1.1.4
– afwijkingsmogelijkheid	3.3.6
– betaling aan een derde	4.3.1.1.2
– betaling door een derde	4.3.1.1.1
– compensatie	4.3.1.1.3
– finale kwijting	4.3.1.1.9
– imputatievoorschriften	4.3.1.1.11
– kwijting	4.3.1.1.9



– kwijtschelding	4.3.1.1.4, 4.3.1.1.6
– novatie	4.3.1.1.7
– prijsvermindering tot nihil	4.3.1.1.4
– schuldvergelijking	4.3.1.1.3
– schuldvernieuwing	4.3.1.1.7
– subrogatie	4.3.1.1.1, 4.3.4.2
– toerekeningsvoorschriften	4.3.1.1.11
– vermenging	4.3.1.1.8
– verrekening	4.3.1.1.3
niet-verifieerbare schulden	6.3.2.2.1
novatie	4.3.1.1.7

## O

object van heffing	2.4.3
omvang correctie vooraf trek	6.3.3
– communautaire middelen	6.3.3.1.2
– crediteurenakkoord	6.3.3.1
– droste-effect	6.3.3.2.2
– handelwijze Belastingdienst	6.3.3.2.1
– mise en abyme	6.3.3.2.2
onderhands akkoord	6.3.3.1
ongedaan maken van de handeling	3.3.1.5
oninbaarheid	3.3.6.1
– aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid	3.3.6.1
– betaling alsnog	3.3.6.1
– de facto oninbaar	3.3.6.1
– de iure oninbaar	3.3.6.1
– definitieve oninbaarheid	3.3.6.1
– niet-definitieve oninbaarheid	3.3.6.1
– redelijkerwijs oninbaar	3.3.6.1
– waarschijnlijk oninbaar	3.3.6.1
ontstaansmoment correctie vooraf trek	6.3.2
– de éénjaarstermijn	6.3.2.3
– dynamische ontstaansmoment	
– het redelijkheids criterium	6.3.2.1
ontstaansmoment recht op teruggaaf	4.3.2
– de éénjaarstermijn	4.3.2.2
– dynamische ontstaansmoment	4.3.2.1.1
– het redelijkheids criterium	4.3.2
opeisbaarheid van de vordering	4.3.2.2.2
openbare cessie	4.3.4.5.5
overdracht van vorderingen	4.3.4
overgangsregeling	4.2.5
overnameconstructie	6.3.3.1.5

**P**

partiële	1.2.4
percentageakkoord	6.3.3.1
prijsvermindering	3.3.3
prijsvermindering tot nihil	4.3.1.1.4

**R**

rechtsbeginselen	2.3.2
– rechtsbeginselen van primair Unierecht	2.3.2.1
– rechtsbeginselen van secundair Unierecht	2.3.2.2
rechtsbeginselen van primair Unierecht	2.3.2.1
– het doeltreffendheidsbeginsel	2.3.2.1, 2.3.2.1.3
– het evenredigheidsbeginsel	2.3.2.1, 2.3.2.1.2
– het gelijkheidsbeginsel	2.3.2.1
– het legaliteitsbeginsel	2.3.2.1
– het motiveringsbeginsel	2.3.2.1
– het rechtszekerheidsbeginsel	2.3.2.1, 2.3.2.1.1
– het verdedigingsbeginsel	2.3.2.1
– het vertrouwensbeginsel	2.3.2.1
– misbruik van recht	2.3.2.1
rechtsbeginselen van secundair Unierecht	2.3.2.2
– het beginsel van de fiscaal rationele oplossing	2.3.2.2
– het neutraliteitsbeginsel	2.3.2.2, 2.3.2.2.2, 2.4.5
– het territorialiteitsbeginsel	2.3.2.2
– het verbruiksbegin­sel	2.3.2.2, 2.3.2.2.1
rechtskarakter van de btw	3.4, 4.5, 5.4, 6.5, 7.2.3, 7.3.4
– het verbod van cumulatie van belasting	2.4.5.2
– neutraliteit tussen belastingplichtigen	2.4.5.2
– neutraliteit tussen eindverbruikers	2.4.5.2
– neutraliteit tussen transacties	2.4.5.2
– object van heffing	2.4.3
– rechtskarakter van de btw	3.4, 4.5, 5.4, 6.5, 7.2.3, 7.3.4
– subject van heffing	2.4.2
– wijze van heffing	2.4.4
rechtstreekse werking	2.3.1.3
– ‘kan’-bepaling	2.3.1.3
– rechtstreekse	3.3.5.2
recovery rate	1.4.2
reikwijdte van de afwijkingsbevoegdheid	3.3.6.2
retrocessie	4.3.4.4.1
richtlijnconforme interpretatie	2.3.1.1
– ‘kan’-bepalingen	2.3.1.3, 2.3.1.2

**S**

samenhang (oninbare vorderingen onbetaalde schulden)	7
– afhankelijkheidsrelatie	7.2.2.1.1
– ‘conditio sine qua non’-verband	7.2.2.1.2
– formele samenhang	7.2.2, 7.3.2
– inhoudelijk verband	7.1
– materiële samenhang	7.2, 7.3.1
– onderling verband	7.1
– oorzakelijk verband	7.1
– rationele (on)gelijkheid	7.2.1.2, 7.3.1.2.2
– systematische (on)gelijkheid	7.2.1.3, 7.3.1.2.3
– woordelijke (on)gelijkheid	7.2.1.1, 7.3.1.2.1
schuldeisersakkoord	4.3.1.1.4
schuldoverneming	4.3.4.6
schuldvergelijking	4.3.1.1.3
schuldvernieuwing	4.3.1.1.7
securitisaties	4.3.4.3
slotuitdelingslijst	6.3.3.2
stille cessie	4.3.4.5.5
subject van heffing	2.4.2
subrogatie	4.3.1.1.1, 4.3.4.2
surseanceakkoord	6.3.3.1
surseance	6.3.2.2.1

**T**

Tax Gap	1.4.2
toedoencriterium	6.3.2.2.1
toekomstig vorderingsrecht	4.3.4.5.4
toerekeningsvoorschriften	4.3.1.1.11
tweejaarstermijn	6.2.2

**U**

uitwendige neutraliteit (stelselneutraliteit)	2.4.5.1.1
---	-----------

**V**

VAT Gap	1.4.2
verifieerbare schulden	6.3.2.2.1
verkregen rabatten	5.3.2, 5.3.4, 5.3.4.1
verlies	5.3.2, 5.3.3
vermenging	4.3.1.1.8
vernietiging	5.3.2, 5.3.3
verrekening	4.3.1.1.3

**W**

wetsvoorstel continuïteit ondernemingen

6.3.3.2.3

## CURRICULUM VITAE

Bart Heijnen (1984) doorliep het tweetalig vwo (Engels) aan de Scholengemeenschap Venlo e.o. (2002). Vervolgens studeerde hij fiscale economie en belastingrecht aan de Universiteit van Tilburg (2008). Daarnaast studeerde hij Nederlands recht (ondernemingsrecht) aan de Radboud Universiteit Nijmegen (2009). Al deze studies rondde hij cum laude af. In 2011 slaagde hij voor de post-master Indirecte Belastingen (Europese Fiscale Studies) aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

Sinds 2008 is Bart werkzaam als belastingadviseur in de Indirect Tax praktijk van Loyens & Loeff NV te Amsterdam. Daar adviseert hij (grote) ondernemingen en (semi-)publieke instellingen over complexe btw-vraagstukken. Hij heeft meerdere publicaties op zijn naam staan, waaronder in het WFR, en is als auteur verbonden aan de fiscale encyclopedie De Vakstudie en het Fiscaal Tijdschrift FED. Bart is docent aan de Universiteit Maastricht.



## PORTFOLIO

### **2017**

#### **Heijnen 2017**

B.G.A. Heijnen, 'Oninbare vorderingen: de BTW-correctie gecorrigeerd', *WFR* 2017/88.

### **2016**

#### **Heijnen 2016**

B.G.A. Heijnen, noot bij: HR 4 maart 2016, nr. 14/03556 (LJN: BU7276), 'Geen teruggaaf van op factuur vermelde 'btw'', *FED* 2016/29.

### **2015**

#### **Heijnen 2015**

B.G.A. Heijnen, 'De btw-vordering van de Belastingdienst bij een akkoord', *TvI* 2015/29.

### **2013**

#### **Bobeldijk e.a. 2013 (co-auteurschap)**

A.C.P. Bobeldijk e.a., *Fiscale aspecten bij insolventie en herstructurering* (serie Praktijkboek Insolventierecht, deel 16), Deventer: Kluwer 2013.

#### **Heijnen 2013**

B.G.A. Heijnen, noot bij: HR 9 november 2012, nr. 11/03524 (LJN: BU7276), 'Ook hoofdelijke aansprakelijkheid als fiscale eenheid nimmer heeft bestaan', *FED* 2013/25.

### **2012**

#### **Heijnen 2012**

B.G.A. Heijnen, noot bij: HR 28 oktober 2011, nr. 09/02222 (LJN: BN9662), 'Prejudiciële vragen over bij koper nageheven herzienings-btw', *FED* 2012/97.

#### **Heijnen & Germann 2012**

J.H. Germann & B.G.A. Heijnen, 'Omzetbelasting bij verhuur van onroerende zaken', in: J.A. Van Wijk (red.), *Contracteren in de bouw*, Amsterdam: WEKA (losbl.).

**2011****Germann & Heijnen 2011a**

J.H. Germann & B.G.A. Heijnen, 'Omzetbelasting en overdrachtsbelasting' bij levering van onroerende zaken, in: J.A. Van Wijk (red.), *Contracteren in de bouw*, Amsterdam: WEKA (losbl.).

**Germann & Heijnen 2011b**

J.H. Germann & B.G.A. Heijnen, 'Btw-compensatiefonds', in: J.A. Van Wijk (red.), *Contracteren in de bouw*, Amsterdam: WEKA (losbl.).

**Heijnen 2011a**

B.G.A. Heijnen, noot bij: HR 12 november 2010, nr. 08/011011 (LJN: BO3624), 'Ne bis in idem: verzuimboetes en vergrijpboete opgelegd ter zake van hetzelfde feit', *FED* 2011/11.

**Heijnen 2011b**

B.G.A. Heijnen, noot bij: HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (LJN: BM6681), 'Verbouwing leidt slechts tot vervaardiging van een onroerende zaak indien door de werkzaamheden in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden', *FED* 2011/27.

**Heijnen 2011c**

B.G.A. Heijnen, noot bij: HR 25 februari 2011, nr. 44 007 (LJN: BN7274), 'BUA-correctie voor personenvervoerbedrijf dat vrijvervoerbewijzen verstrekt aan personeelsleden', *FED* 2011/61.

**Heijnen 2011d**

B.G.A. Heijnen, 'Vermogensetikettering en aftrek van btw vanaf 2011', *FP* 2011/6, p. 9-12.

**2010****Bouwmeester & Heijnen 2010**

C.H. Bouwmeester & B.G.A. Heijnen, 'Accijnzen: daar steek je wat van op!', *Taxweek* 2010 and *FIRM* 2010/4, p. 8-10.

**Germann & Heijnen 2010**

J.H. Germann & B.G.A. Heijnen, 'Over ten onrechte in rekening gebrachte btw: 'Foutje, bedankt!?', *MBB* 2010/2, p. 52-59.

**Heijnen 2010**

B.G.A. Heijnen, *Oninbare vorderingen in de btw bij faillissement* (serie Fed Fiscale Brochures), Deventer: Kluwer 2010.

**2009****Heijnen & Perié 2009**

B.G.A. Heijnen & T.G. Perié, Personeelsverstrekkingen: voordeeltje voor de werkgever?, *JutD* 2009/2, p. 11-12.



**Heijnen & Petrie 2009**

B.G.A. Heijnen & J.A. Petrie, 'Overdracht van ondernemingen en de gevolgen voor btw-heffing', *FP* 2009/8, p. 13-16.

**2008**

**Brouwers & Heijnen 2008**

D.M. Brouwers & B.G.A. Heijnen, 'Fiscale vervolgstudies. Een studie naar efficiency?', *Forfaitair* 2008/186.

